

HAM DERİ İŞLEME FİRMALARINDA MALİYETLEME VE MUHASEBELEŞTİRME

Doç. Dr. İpek TÜRKER*

Makale Gönderim Tarihi : 09.10.2017 / Kabul Tarihi : .25.11.2017

ÖZ

Ham deri, giyim ve kuşamdan futbol topuna kadar birçok ürünün üretim sürecinde girdi olarak başka bir deyişle hammadde olarak kullanılmaktadır.

Derinin işlenerek hammadde olarak kullanılabilir hale gelmesine ilişkin süreç, diğer sanayi sektörlerinden farklı bir yapıya sahiptir. Ham deriyi işleyerek “deri” üreten “deri işleme firmalarında”, maliyetlerin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi üretim sürecindeki aşamalara bağlıdır. Maliyetleme ve muhasebeleştirme faaliyetleri üretim süreçlerindeki aşamalarda kullanılan yardımcı madde ölçülerini kapsayan kapasite raporlarındaki değerlere göre yürütülür. Bu çalışmada, önce “deri işleme” üretimi ve maliyetleri ele alınacak, sonra faaliyet konusu deri işleme üretimi olan bir firmada (işletmede) üretim maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Ham deri, tabakhane, işlenmiş deri maliyeti, işlenmiş deri üretiminde muhasebeleştirme

ABSTRACT

Raw leather, clothing and so on, as well as soccer balls, are used as raw materials in the production process.

The process of deeply processing and becoming usable as a raw material has a different structure from other industrial sectors. In "leather processing companies" that produce "leather" by processing raw materials, the calculation and accounting of costs depends on the steps in the production process. Costing and accounting activities are carried out according to the values in the capacity reports, including the quantities of auxiliary substances used in the stages of the production process. In this study, the production costs of "leather processing" will first be discussed, and then the calculation and accounting of production costs in a firm (ie, the enterprise) that is the leather production and processing business will be researched.

Keywords: Raw leather, tannery, cost of finished leather, accounting in processed leather production

* İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi

0. GİRİŞ

Deri sektörü, ülkelerin ekonomilerinde özellikle ihracat değeri dikkate alındığında yüksek katma değere sahip olup endüstride lokomotif sektörlerden biridir. Hammadde tedarikinde ortaya çıkan ihtiyaç nedeniyle hayvancılık sektörünün de gelişmesinde etkili bir endüstri sektörüdür.

Deri işleme sektörünün tarihçesi insanlık tarihinin başlangıç yıllarına kadar uzanır. İlk çağdan beri insanlar öldürdükleri hayvanların derilerinden başta giyim olmak üzere ayakkabı ve silah üretmede yararlanmışlardır. Ham deri, giyim ve kuşamdan futbol topuna kadar birçok ürünün üretim sürecinde girdi olarak başka bir deyişle hammadde olarak kullanılmaktadır.

Yapılan açıklamalardan anlaşıldığı gibi ham deri ile uğraşan firmalar uzun bir geçmişe sahiptirler. Bu durum deri işleme sektöründe gelişmiş bir teknoloji birikimini göstermektedir.

Bu çalışmanın hedefi ham deriyi işleyerek “deri” üreten “deri işleme firmalarında (işletmelerinde), maliyetlerin hesaplanmasını ve muhasebeleştirilmesini incelemektir. Bu amaçla, önce “deri işleme” üretimi ve maliyetleri ele alınacak, sonra faaliyet konusu deri işleme üretimi olan bir firmada (işletmede) üretim maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi incelenecektir..

Bu çalışmada “deri işleme” üretimine ilişkin literatür taranmıştır. Ayrıca deri işleme üretimi ile 36 yılı aşkın bir süreden beri uğraşan bir fir-

manın (işletmenin) uygulamaları irdelenerek ham deri işlemede maliyetleme ve muhasebeleştirme tekniğinin kuramsal yapısı incelenmiştir. Uygulamaların incelendiği ham deri işleme firmasının unvanını ve kimliğini belirleyecek bilgiler saklı tutulmuştur.

1. HAM DERİ İŞLEME SANAYİNDE ÜRETİM SÜRECİ

Deri işleme sanayi; dericilikte bir alt sektör olarak bilinmektedir. Bu nedenle genellikle “deri işleme alt sektörü” adıyla tanımlanmaktadır. Deri işleme alt sektörü, büyükbaş ve küçükbaş ham derileri çeşitli fiziksel ve kimyasal prosesler ve makineler yardımıyla işleyerek onları kullanılabilir mamul deri haline getiren bir sektördür¹.

Deri işleme sanayinin ana maddesini teşkil eden ham deri, mezbahalardan ve diğer kesim kaynaklarından elde edilen derilerin, kullanılma şekillerine ve mahalli koruma geleneklerine göre; yüzülmesi, yağ ve diğer yabancı maddelerden temizlenerek sınıflandırıldıktan sonra muhafaza edilebilir hale getirilmeleri sanattır².

Deri sanayinin ham maddesi hayvandan elde edilen ham deridir³. Canlı hayvan temel hedef olarak eti için kesilirken, yan ürün olarak da deri üretimi gerçekleşmektedir⁴. Ham deri, toplam hayvan değerinin çok küçük bir oranını⁵ teşkil etmesine rağmen önemli bir hammadde olarak deri sektörünün temel girdisini sağlamaktadır⁶.

Deri sektöründe, büyükbaş, küçükbaş ve diğer ham derilerin, üzerindeki yünü ile (kürk – süet) ya da yünü alınarak ticari kullanıma hazır mamul

1 DPT, “Deri ve Deri Mamulleri” (Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Özel İhtisas Komisyonu Raporu), Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayınları, Ankara, 1996, s:4.

2 DPT, “Deri ve Deri Mamulleri” (Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Özel İhtisas Komisyonu Raporu), Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayınları, Ankara, 2000, s. 23.

3 A.g.e., s.28.

4 A.g.e.,s.29.

5 Bu oran %10 civarındadır. Geniş bilgi için bkz, a.g.e.,s.29.

6 A.g.e.,29

deri haline getirilmesi işlemlerinin gerçekleştirildiği aşama “tabakhaneçilik” diğer adı ile deri işleme alt sektörünün konusunu oluşturmaktadır⁷.

Deri işleme sektörü, üretilen mamul gruplarına göre farklılıklar göstermektedir⁸. Buna göre ayakkabı, yüzlük deri (vidala ve glase), ayakkabı tabanlık deriler (kösele) işletmeleri ile giysilik deri ve süet işleyen işletmeler arasında büyük farklar vardır⁹. Bunların girdileri, üretim süreçleri, ürünleri ve sorunları birbirinden farklıdır¹⁰.

Ülkemizde çeşitli bölgelerimize yayılmış olan bu işletmeler bir kaç yüz kg. (300-400) deri işleyenlerden, günde 60.000 kg deri işleyene kadar çeşitli büyüklüklerde olabilirler¹¹.

Deri işleme sanayinde üretime etki eden faktörler çok fazla olduğu için bunlarla ilgili standartlar oluşturmak ve uygulamak zordur¹². Buna rağmen deri işleme sanayinde ham deri, kimyasallar ve üretilen deri mamullerinin bazıları için standartlar geliştirmiştir.

Gelişmiş ülkeler, 1970’li yıllardan itibaren deri sanayinde ortaya çıkan çevre kirliliği, sanayide suyun fazla kullanımı, artan üretim ve işçilik maliyetleri nedeniyle deri işleme sanayini bırakmaya başlamışlardır¹³. Bu nedenle rekabet

gücü açısından, deri işleme sanayinde maliyetlerin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi büyük önem taşımaktadır.

Deri işleme prosesi içinde herkesin en çok dikkat ettiği safha “yağ giderme” işlemidir¹⁴. Bu işlem ile derilerin bünyesindeki yağlar uzaklaştırılarak sonraki safhalarda oluşabilecek muhtemel sorunların önüne geçilir¹⁵.

Deri işleme sanayinde maliyeti arttıran ve rekabeti oluşturan unsurlar; enerji giderleri, kalifiye işçi yetersizliği ve Organize Deri Sanayi Bölgelerinde faaliyet gösteren firmaların katlandığı bazı ek maliyetlerdir¹⁶.

2. DERİ İŞLEME ÜRETİMİNDE MALİYETLEME VE MUHASEBELEŞTİRME

Deri işleme sanayinde üretim yöntemleri geleneksel olup; uygulamada kullanılan makine ve diğer olanaklara bağlı olarak farklılıklar görülmektedir¹⁷. Bu farklılıklar deri işleme işletmelerinin kapasitelerini de belirlemektedir.

Kapasite, kullanılan dolapların büyüklüğüne bağlı olarak işlenebilecek tonaj miktarı ile belirlenmektedir. Kapasite, işlenecek ham derinin niteliğine ve üretilecek ürünün cinsine göre de değişmektedir.

7 İSTANBUL SANAYİ ODASI (İSO), “Deri ve Deri Ürünleri Ayakkabı, Ayakkabı Yan Sanayi ve Suni Deri Sektörü”, Avrupa Birliği’ne Tam Üyelik Sürecinde İstanbul Sanayi Odası Meslek Komiteleri Sektör Stratejileri Geliştirilmesi Projesi, İstanbul, 1994, s:10.

8 DPT, A.g.e.,s.29.

9 A.g.e.,s.29 ve DPT “ Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı” a.g.e.,s.53.

10 İSO, a.g.e.,s.10.

11 DPT, a.g.e.,s.54.

12 A.g.e.,s.57.

13 İlky Dellal, Tijen Özudoğru, “Deri Sanayi”, Tarımsal Ekonomi Araştırmaları Enstitüsü, T.E.A.E.–BAKIŞ,Sayı:2,Nüsha:4, <http://www.aeri.org.tr/TEAEBAKIS/TEAE%20BIS%20deri.pdf>.

14 GEMSAN, “Deriden Yağ Giderme Prosesinde Gerçekleşmeler”, [http://www.gemsan.com/tbulten .asp ? id=45](http://www.gemsan.com/tbulten.asp?id=45)

15 A.g.e.

16 Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, “Deri ve Deri Mamulleri Sektörü”, 27.06.2002, İstanbul.

17 DPT, “Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı”, a.g.e.,s.16.

Deri işleme sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin başarısı üretim maliyetlerinin aşağıya çekilmesinde yatmaktadır¹⁸.

Uygulamadaki deneyimlere göre deri işleme sanayinde üretimin birim maliyeti, aşağıda belirtilen faktörlerden saptanan takribi oranlarda oluşmaktadır¹⁹:

	Üretim Maliyeti (%)
Ham deri	55-56
Kimyasal madde ve su	16-18
İşçilik ve personel	8-18
Sabit ve diğer giderler	11-15

Maliyetin belirlenmesinde randıman etkili olmaktadır. Randıman ise ham derinin irkına, yaş durumuna, cinsiyetine, bakım ve beslenme durumuna, konservasyon yöntemine ve süresine, ayrıca rutubet oranına, kafa, kol kuyruklardan budanmış olup olmadığına ve etlerinden temizlenmiş olup olmadığına göre değişmektedir²⁰.

Deri işleme sanayi, fazla stoklu çalışan bir sektör değildir. Buna rağmen düzenli bir üretim için belirli düzeyde stokla çalışmak esastır²¹.

Deri işleme sanayi, konfeksiyon, ayakkabı, saraciye gibi mamul deri sanayisine ham madde sunan bir sektördür²². Bu nedenle deri işleme sanayi ürünlerine göre gruplanmaktadır. Bazı işletmeler tüm ürünler için deri üretmekte; bazı işletmeler ise bazı ürünler için deri üretmektedir. Üretim, ürüne göre şu şekilde gruplanmaktadır:

a) Giysilik Deri İşleme Üretimi (Konfeksiyon için üretim yapılmaktadır.)

b) Yüzlük Deri İşleme Üretimi

c) Kösele Deri İşleme Üretimi

Deri işleme üretimi 3 safhadan oluşmaktadır.

Birinci safha tabakhane işlemidir. Ham derinin kimyasal prosedürlerden geçirilerek kullanıma hazır hale getirilmesi “tabaklama” işlemidir. Tabaklama işleminden geçirilen deri; kuvvet ve esneklik kazanarak bir takım bozulma ve çürümelere karşı dayanıklı bir hale gelmektedir. Tabakhane safhası da ayrıca şu alt aşamalardan oluşmaktadır:

a) İyileştirme: Hayvan derileri veya postları en önce, “iyileştirilir”, bu safha genellikle, derinin hayvandan ayrılması sonrası tuzlama ve/veya kurutma işlemini kapsar. Bu safha hemen yapılması gerektiğinden dolayı ya et paketleme endüstrisi tarafından ya da hayvan kesim yerinin yakınında kurulan bir fabrikada gerçekleştirilir. Ham deri şu şekillerde iyileştirilebilir:

- i- Islak-tuzlama, ham derileri tuzlayarak, nemli bir grup olana kadar üst üste yığma şeklinde yapılır. İyileştirme işlemi için 1 ay süreyle bu şekilde bırakılarak, derinin tuzu tam olarak emmesi sağlanır.
- ii- Tuzlu-su iyileştirme yöntemi ise, ıslak tuzlamadan daha yaygınca kullanılan daha pratik bir yöntemdir. Bu yöntemde ham deri tuz ve dezenfektan karışımı olan su küvetlerinde 10-16 saat süreyle bekletildikten sonra, ham deri tam temizlenmiş olarak bir sonraki safhaya geçmeye hazırdır.

b) Islatma: Deriler iyileştirildikten sonra, uzun saatler boyunca suda bekletilirler. Su, derinin

18 A.g.e.,s.16.

19 A.g.e.,s.16

20 A.g.e.,s.14.

21 A.g.e.,s.20.

22 A.g.e.,s.21.

tuzdan, kirden, kan ve fazla yağdan arınmasını sağlar.

c) Dokulardan Arındırma: Islatma aşamasından sonra, deriler, yüzeylerindeki dokulardan arındıran makinelere sokularak, dokudan arındırma safhası da gerçekleştirilmiş olur.

d) Posttan Arındırma: Bir sonraki aşamada ise, deriler kireç ve su karışımı küvetlerde 1 ila 10 gün süreyle bekletilirler, böylece deri üzerindeki tüy/post deriden kolayca ayrılır.

e) Elle Rötüş: Bu aşamada makine teknolojisi uygulanamayan derinin bazı bölgelerinde tüy/post ve yağ temizleme işlemleri, plastik gereç veya kör bıçaklar kullanılarak elle yapılmaktadır.

f) Kireçten Arındırma: Deriler, post ve leş artıklarından temizlendikten sonra, bir süre asit dolu küvetlerde bekletilirler. Deriler kireçten arandıktan sonra, ürünün yumuşak ve esnek olabilmesi aynı zamanda derinin temelini yumuşatmak amacıyla, bir takım enzimlerle beslenir.

İkinci safha retonaj safhasıdır. Deri imalatı süresince, ham deri birinci safha kapsamında birçok kez çeşitli “tabaklama” işlemlerinden geçirilmektedir. Retonaj safhası ise tabaklama sürecinin sonuncusu olup, derinin cinsi ve kullanılacağı yere bağlı olarak değişik yöntemlerle tabaklama işlemi gördüğü safhadır. Bu safhada, 1. safhadan çıkmış olan deriler kullanılacakları yere göre gruplara ayrıldıktan sonra, söz konusu gruplar içerisinde eş zamanlı olarak belli başlı şu aşamalardan geçirilirler:

a) Bitkisel Tabaklama: Bu yöntem, valiz, mobilya, tasma, kemer, şapka gibi esnek ama sert deriler için kullanılır. Bu yöntemde, deri; yaprak, kestane meyvesi, odun, söğüt ağacı vs. gibi bekletildiği çeşitli küvetlerde büzüşme ve çürümeye karşı dayanıklı hale gelir. Bu safhada deriler, güçlü tabaklama malzemeleri içeren birçok küvete transfer olurlar.

b) Mineral Tabaklama: Mineral veya krom tabaklama yöntemi çoğunlukla, cüzdan, çanta, eldiven, ayakkabı, pantolon, ceket, çizme ve sandalet gibi yumuşak deri ihtiyacı olan sektörü karşılamak üzere kullanılan bir yöntemdir. Bu yöntemde, asit ve tuz karışımlı bir sıvı içinde bekletilen deri, daha sonra krom sülfür ile yıkanır. Bu yöntem bitkisel tabaklamaya oranla daha kısa sürer ve genellikle 1 günlük bir işlemdir.

Üçüncü safha ise son safha olup, deriler istenilen şekilde, kullanılacakları yer doğrultusunda boyanır ve güçlendirilir. Bu safhada şu işlemler yapılır:

- i) İstenilen ürüne göre, deriler boyama safhasından geçirilir. Bu safhada aynı zamanda deriye kaybettiği nem de verilir. Eğer, bitkisel tabaklama yapıldıysa deri çeşitli yağ, sabun ve mumla rengi açılır ve ıslatılırlar.
- ii) Derinin kuvvetlenmesi için, silindir makinelerinden geçirilirler. Bu makinelerden geçtikten sonra deriler gerilerek, özel merkezi kontrolü olan ısıtıcı odalarda kurutulur.
- iii) Son safhada derilerin üst yüzeyleri kimyasal bir maddeyle kaplanarak fırçalanır. Parlak deriler cilalandıktan sonra zımpara ile düzeltilir. Uzun süre boyunca cilalan deriler süet olur.

Bu safhada, alıcıya deriyi daha cazip göstermek amacıyla; deriye, yağlama, mumlama, pigmentleme ve boyama işlemleri uygulanır.

2.1. Ham Deri İşleme Üretim Sürecinde Maliyetleme

Deri işleme üretiminin maliyetlerinin hesaplanmasında ve muhasebeleştirilmesinde stok hesapları grubu ve maliyet hesapları grubu kapsamındaki hesaplar kullanılmaktadır.

Tekdüzen Muhasebe Uygulama Tebliği'ne göre hesap grupları için şu örnekteki hesaplar kullanılır:

A. Stok Hesapları Grubu:

15. STOKLAR

150. İlk Madde ve Malzeme

150.01 Deri İlk Madde

150.01.10 Ham Deriler

150.01.10.002 Oğlak Derisi

150.01.10.003 Koyun Derisi

150.01.30 Kromlu Deriler

150.01.30.003 Koyun Derisi

150.01.31 Krast Deriler

150.01.31.001 Keçi Derisi (Krast)

150.01.31.003 Sığır Derisi (Krast)

150.01.35 Tabakhane Yardımcı Malzemeleri

150.01.35.001 Sodyum Karbonat

150.01.35.012 Amonyum Klorür (Nışadır)

150.02 Retonaj Bölümü

150.02.35 Retonaj Yardımcı Malzeme

150.3 Boyama Bölümü

150.02.35 Boyama Yardımcı Malzeme

B. Maliyet Hesapları :

71 DİREKT İLK MADDE/MALZEME

710 Direkt İlk Madde/Malzeme

710.01 Tabakhane E.Ü.G. Yeri

710.01.10 Ham Deriler

710.01.10.001 Keçi Derisi

710.01.10.002 Oğlak Derisi

710.01.35 Tabakhane Yardımcı Malzeme

710.01.35.001 Sodyum Karbonat

710.01.35.012 Amonyum Klorür (Nışadır)

710.02 Retonaj E.Ü.G. Yeri

710.02.10 Kromlu Deriler

710.02.10.001 Oğlak Derisi

710.02.10.002 Keçi Derisi

- 710.02.35 Retonaj Yardımcı Malzeme
- 710.03 Boyahane E.Ü.G. Yeri
 - 710.03.10 Boyalı Deriler
 - 710.03.35 Boyahane Yardımcı Malzeme
- 711 Direkt İlk madde / Malzeme Yansıtma
 - 711.01 Tabakhane E.Ü.G. Yeri
 - 711.01.10 Ham Deriler
 - 711.01.35 Tabakhane Yardımcı Malzemeler
 - 711.02 Retonaj E.Ü.G. Yeri
 - 711.02.10 Kromlu Deriler
 - 711.02.35 Retonaj Yardımcı Malzeme
 - 711.03 Boyahane E.Ü.G. Yeri
 - 711.03.10 Boyalı Deriler
 - 711.03.35 Boyahane Yardımcı Malzemeler
- 72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
 - 720 Direkt İşçilik Giderleri
 - 720.03 Boyahane E.Ü.G. Yeri
 - 721 Direkt İşçilik Gid. Yansıtma
- 73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
 - 730 Genel Üretim Giderleri
 - 730.01 Deri Üretimi (Fabrika)
 - 730.01.10 Endirekt Malzeme Kullanımı
 - 730.01.20 Endirekt İşç. Ücreti
 - 730.01.30 Dışarıdan Sağlanan Fayda
 - 730.01.40 Çeşitli Giderler
 - 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma
 - 731.01. Tabakhane E.Ü.G. Yeri
 - 731.02 Retonaj E.Ü.G. Yeri
 - 731.03 Boyama E.Ü.G. Yeri
- 76 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİD.
 - 760 Paz. Satış ve Dağıtım Giderleri.
 - 761 Paz Satış ve Dağıtım Giderleri. Yansıtma

Genel Üretim Maliyetlerinin dağıtılmasında anahtarlar, kullanılan ham derinin ırkına, işletmenin kullandığı üretim teknolojisine göre belirlenmektedir.

2.2. Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi:

Bu hesaplara göre 3 safhada gerçekleştirilen “ham deri işleme üretim prosesi”nin maliyetleri her safhada şu şekilde muhasebeleştirilir:

I. Safha:

710 Direkt İlk Madde/Malzeme		XXXX	
Tabakhane			
..... Derisi			
	150 Malzeme		X X
 Derisi	x	
	Kimyasallar	x	
	721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma		X
	731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma		X
Tabakhane Safha Maliyeti			

II. Safha: Bazı ham deriler 1. safhayı gerektirmeyen kalitede olurlar. Bu cins deriler Krast olarak tabir edilmektedir. Oğlak Krast, Keçi Krast, v.b. Bu deri cinsleri doğrudan retonaj safhasına girerler.

710 Direkt İlk Madde/Malzeme		YYYY	
Retonaj			
..... Derisi			
	151 Yarı Mamuller		YY
	... Derisi	y	
	Kimyasallar	y	
	721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma		Y
	731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma		Y
Retonaj Safha Maliyeti			

III. Safha :

710 Direkt İlk Madde/Malzeme		ZZZZ	
Boyahane			
... Derisi			
	151 Yarı Mamuller		Z Z
	... Derisi	z	
	Kimyasallar	z	
	721 D.İşçilik Giderler Yansıtma.		Z
	731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma		Z
Boyahane Safha Maliyeti			

3- DERİ İŞLETME SANAYİİ'NDE ÜRETİM MALİYETLERİNİN HESAPLANMASINA İLİŞKİN BİR UYGULAMA: MİDAS DERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.²³

MİDAS Deri ve Sanayi Ticaret A.Ş. 01.02.1981 tarihinde İstanbul'da kurulmuştur. Şirketin sermayesi 1.200 adet hisseden oluşan 6.000.000-TL'dir²⁴. Şirketin hakim ortakları ABC ailesi olup, sermayenin %27'si ABC Ailesi'nin dışındaki ortaklardır. Şirketin muhasebe işleri, 3568 sayılı Muhasebe Mesleği Kanunu'na²⁵ göre SMMM ruhsatına sahip olmayan Muhasebe Müdürü Şakir Sönmez²⁶ tarafından yürütülmektedir. Şirket 3568 sayılı Muhasebe Meslek Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine göre tam tasdik

kapsamında olup Yeminli Mali Müşavir Ersin Öztürk²⁷ tarafından denetlemekte ve finansal raporları tasdik edilmektedir.

Şirket faaliyetini Hipodrom Cad. No:000 Zeytinburnu, İstanbul merkez adresindeki²⁸ fabrikada yürütmektedir. Bu yer hakim ortak ABC Ailesine ait şirketler grubuna dahil ABC Deri İşleme Sanayi ve Pazarlama A.Ş.'den kiralanmıştır. Şirketin mülkiyeti kendisine ait olmak üzere Çerkezköy'de Deri Organize Sanayi Bölgesinde²⁹ inşa ettirdiği deri fabrikası 31.10.2012 tarih itibariyle tamamlanmış olup bu nedenle İstanbul Sanayi Odasından 1998 yılında alınmış olan kapasite raporu 2012 yılında yenilenmiştir³⁰.

Şirketin Kapasite Raporu : (2012 yılında yenilenmiştir)

Arazi ve Binalar :

ABC Deri İşleme Sanayi ve Pazarlama'dan kiralanılan yer ile 1.141.386.- TL

Makine ve Tesisat:

4.061.700.- TL

Diğer Sabit Kıymetler:

114.085.-TL

Kapalı Saha (m²) :

17.000 m²

Arazi (m²) :

17.700 m²

Üretim Konusu ve Miktarları³¹:

1. Napa Deri (Küçükbaş ham deri karşılığı) ³² :	1.548.750 kg/yıl
2. Süet Deri (Küçükbaş ham deri karşılığı) :	630.750 kg/yıl
3. Giysilik, Yüzlük Deri (Küçükbaş ham deri karşılığı) :	2.100.500 kg/yıl
4. Videla (Büyükbaş ham deri karşılığı) :	5.200.000 kg/yıl

23 Bu çalışmada uygulamanın gerçekleştiği şirketin unvanı, hakim ortak olan ailenin adı ve kurulduğu yıla ait gün ve ay tarihi değiştirilmiştir; şirketin kimliğini açıklayacak nitelikteki vergi dairesi, sicil no. su ve benzeri özellikler ile bilgiler boş bırakılmış veya değiştirilmiştir.

24 Beher hisse bedeli 5.000.- TL'dir. (Sermaye 6.000.000.-TL)

25 01.06.1989 tarih ve 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.

26 Muhasebe Müdürü'nün gerçek adı saklıdır.

27 Yeminli Mali Müşavirin gerçek adı saklıdır.

28 Adres şirketin tanınmaması amacıyla değiştirilmiştir.

29 Organize Sanayi Bölgesi ve bulunduğu yerin gerçek adı saklıdır.

30 İnşaatın gerçek bitim tarihi ve kapasite raporunun gerçek yenilenme tarihi saklıdır.

31 Kapasite raporundaki kimyasallara diğer tablolarda yer verilmiştir.

32 Kapasite raporunda deri cinslerine dağılım serbest bırakılmıştır. Küçükbaş hayvanın, keçi, koyun ve oğlak dağılımı gibi.

3.1. Şirkette Uygulanan Önemli Muhasebe Politikaları Ve Defter Kayıtları

3.1.1. Muhasebe Politikaları

Finansal tabloların üretilmesinde ve hazırlanmasında esas alınan muhasebe politikalarından önemli olanları şunlardır:

a. Yabancı Para, Varlık ve Borçlar: Cari dönem içinde tamamlanan yabancı paralı işlemler; ilgili tarihlerdeki kurlar ile değerlendirilerek ilgili hesaplara yansıtılmaktadır. Bilanço hesaplarında yabancı para ile tanımlanan kalemler ise cari dönem sonunda Maliye Bakanlığınca belirlenen döviz kurları ile değerlendirilmekte ve bu değerlendirilme sonucu ortaya çıkan kur farkları ilgili bilanço kalemlerine lehte ve aleyhte oluşmasına göre gelir tablosu hesaplarına yansıtılmaktadır.

b. Stoklar: Stoklar “maliyet bedeli” ile kaydedilmektedir. İlk madde ve malzeme ile ticari mal stoklarının maliyetlerinin hesaplanmasında “Ağırlıklı Ortalama Maliyet” yöntemi uygulanmaktadır.

c. Maddi Duran Varlıklar: Şirket, Maddi Duran Varlıklarını “maliyet bedeli” ile aktifleştirmektedir. 2013 hesap döneminden önce aktifleştirdiği sabit kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutmuştur. 20013 yılı aktifleştirilen sabit kıymetleri kayıtlı değerleri üzerinden; yeniden değerlendirilmiş değerler üzerinden mevzuat hükümlerine uygun olarak normal ve azalan bakiyeler amortisman yöntemlerine göre şu oranlar dahilinde ayrılmıştır:

Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	%2-%7
Binalar	%2
Makine Tesis ve Cihazlar	%2-%20
Taşıtlar	%20
Demirbaşlar	%2-%20

d. Diğer Bilanço Kalemleri: Diğer bilanço kalemleri, finansal tablolara kayıtlı değeri ile yansıtılmaktadır.

e. Gelir ve Gider Oluşumu: Şirket gelir ve gider kalemlerinin oluşumunda genelde “tahakkuk esasını” benimsemektedir. Buna göre ilgili dönem içinde oluşan gelir ve kârlar, aynı döneme ait gider ve zararlar ile karşılaştırılarak finansal tablolar üretilerek hazırlanmaktadır.

3.1.2 Şirketin Muhasebe Defterindeki Kayıtlar:

1. Şirketin yapmış olduğu tüm alımlar, objektif bir belge olarak “faturalı olup”, Katma Değer Vergisi ayrıca gösterilmiştir Katma Değer Vergisi, mal ve hizmet alımlarının maliyetine yansıtılmamıştır.
2. Yurtiçine ve yurtdışına satılan tüm malların faturaları ve sevk irsaliyeleri düzenlenmiştir.
3. Satış üzerinden alınan Katma Değer Vergisi ayrı gösterilmiş olup brüt ve net satışlar toplamına dahil edilmemiştir.
4. Ambar giriş ve çıkışları işletme içinde düzenlenen “ambar giriş fişi” ve “ambar çıkış fişi” ile izlenmektedir.
5. Şirketin muhasebe kayıtları bilgisayarla tutulmaktadır.
6. Yapılan incelemede şu hususlar saptanmıştır :“Belgeler, makbuzlar, faturalar, dekont ve benzeri muhasebe fişlerine ekli olarak düzenlediği, olayların muhasebe fişlerine dayandığı; bu nedenle defter kayıtlarının doğru ve gerçeği yansıttığı görülmüştür. Finansal tabloların bu kayıtlara ve defterlere dayandığı tespit edilmiştir.”
7. Maliyet kayıtlarının saptarılan miktarlarının ve tutarlarının muhasebe kayıtlarına uyduğu görülmüştür.

8. Şirket, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğine uymakta ve Tebliğ'e ilişkin maliyet ve stok hesap planını aynen uygulamaktadır.

3.2 Şirketin Faaliyetlerinde Stok Hareketleri

Şirketin stok hareketlerine dayalı faaliyetleri "ticari malların satışı" ve "üretim faaliyetleri ile üretilen malların satışı" şeklinde iki grupta toplanmaktadır.

3.2.1. Ticari Mallara İlişkin Hareketler

Ticari amaçla alınan ve satılan mallar yıl sonunda "Ağırlıklı Ortalama Maliyet" yöntemiyle değerlendirilerek "satılan ticari mallar maliyeti" ve "yıl sonu stokun değeri" saptanmaktadır. Ticari malların hareketlerine ilişkin muhasebe kayıtları "Ağırlıklı Ortalama Yöntemi" ile değerlendirilerek gerçekleştirilmiştir.

3.2.2. Üretim ve Üretimle İlgili Stok Hareketleri:

Şirketin imalatı ve sarfları kapasite raporuna uygun olarak gerçekleştirilmektedir. Firma kapasite raporundaki sarf rakamlarından ayrı olarak %2.20 nispetinde fire ile üretimini gerçekleştirmektedir.

Mamul üretimi mevcut kapasitenin %7.52 nispetinde gerçekleşmiştir.

İlk madde, malzeme ve mamuller "Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi" ile değerlendirilmiştir. Buna göre değerlendirilmiş stoklar ve stok hareketleri 150,151 ve 152 no.lu hesaplarda izlenmektedir.

3.3 Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

Üretim 3 safhada gerçekleşmektedir:

1. Tabakhane
2. Retonaj
3. Boyama

1. safhada, ham deriler, ilgili kimyasal maddeler ile tabaklanma sürecine tabi tutulurlar. Tabaklanan ham derilerin başkaca bir işleme tabi tutulmadan buldukları hal yarı mamul birinci safhasıdır.

2. safhada, 1.safhadan devralınan tabaklanan deriler, 1.safhada tabaklanmaya ihtiyaç duymayan krast derilerle birlikte, ilgili kimyasal maddeler tatbik edilerek retonaj safhasını tamamlamış olurlar. Retonaja tabi tutulan deriler yarı mamul ikinci safhasını tamamlamış olurlar.

3. safhada, retonaj safhasından çıkan retonajlı deriler, ilgili kimyasal maddeler ile verilmesi gereken renklerle boyahanedeki boya işlemine tabi tutularak, renklendirilir ve mamul hale getirilir.

Söz konusu işlemler yapılırken her bir safhadan ham maddeler (deriler) ve yardımcı maddeler (kimyasallar) uygun formülasyon içinde kapasite rapor verilerine uygun olarak ve buldukları hesaptan (150 no'lu hesaptan) 700'lü maliyet hesaplarına yansıtılır. Buna ek olarak direkt işçilikler de (720 No'lu Hesap) ait oldukları safhalarda ait oldukları gider yerlerine nakledilirler. Üretimle ilgili giderlerin toplamı da (730 No'lu Hesap) ait oldukları safhalarda ait oldukları gider yerlerine göre maliyet içine alınırlar.

Birinci ve ikinci yarı mamul safhalarında (tabaklama ve retonaj) kalanlar yarı mamul hesabında (151 No'lu hesap) kalırlar. Boyahane safhasına geçenler ise gerekli işlemler tamamlandıktan sonra (152 No'lu) mamul hesabına aktarılırlar.

Üretime intikaller sadece hammaddeden olmaktadır. Yarı mamulde beklemede bulunan deriler safhalarını tamamlayıp mamule dönüşebilirler.

Genel üretim giderleri (730) içinde bulunan amortisman giderleri ilgili oldukları gider yerlerine göre dağılırlar.

Örnek olaya ilişkin aşağıdaki verilen değerler firmanın 2013 yılı maliyet tablolarından alınmıştır.

Firmanın kapasite raporuna göre deri işleme üretimine ilişkin safhaların muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

710 Direkt İlk Madde/Malzeme		1.652.522
Tabakhane		
Oğlak derisi		
150 Malzeme		1.416.296
Oğlak Derisi	1.338.625	
Kimyasallar	77.671	
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma		41.289
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma		194.937

Tabakhane Safha Maliyeti

710 Direkt İlk Madde/Malzeme		1.971.740
Retonaj		
Oğlak Derisi		
151 Yarı Mamuller		1.702.119
Oğlak Derisi	1.670.849	
Kimyasallar	31.270	
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma.		50.541
731 Güg. Yansıtma		219.080

Retonaj Safha Maliyeti

710 Direkt İlk Madde/Malzeme		2.321.869
Boyahane		
Oğlak Derisi		
151 Yarı Mamuller		2.044.602
Oğlak Derisi	1.941.220	
Kimyasallar	103.382	
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma		79.446
731 Genel Üretim Yansıtma		197.821

Boyahane Safha Maliyeti

152 Mamuller		2.321.869
710 Direkt İlk Madde/Malzeme		2.321.869

b) Keçi Derisi Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi:

710 Direkt İlk Madde/Malzeme		23.948
Tabakhane		
Keçi derisi		
150 Malzeme		18.438
Keçi Derisi	16.626	
Kimyasallar	1.812	
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma		963
731 Genel Üretim Yansıtma		4.547

Tabakhane Safha Maliyeti

710 Direkt İlk Madde/Malzeme		50.235
Retonaj		
Keçi Derisi		
151 Yarı Mamuller		34.285
Keçi Derisi	32.435	
Kimyasallar	1.850	
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma		2.990
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma		12.960

Retonaj Safha Maliyeti

710 Direkt İlk Madde/Malzeme		46.146
Boyahane		
Keçi Derisi		
151 Yarı Mamuller		35.674
Keçi Derisi	31.769	
Kimyasallar	3.905	
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma		3.000
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma		7.472

Boyahane Safha Maliyeti

152 Mamuller		46.146
710 Direkt İlk Madde/Malzeme		46.146

c) Koyun Derisi Üretiminin Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi:

710 Direkt İlk Madde/Malzeme		57.352
Tabakhane		
Koyun derisi		
150 Malzeme		44.681
Koyun Derisi	41.754	
Kimyasallar	2.927	
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma		2.215
731 Genel Üretim Genel Yansıtma		10.456
Tabakhane Safha Maliyeti		
710 Direkt İlk Madde/Malzeme		16.290
Retonaj		
Koyun Derisi		
151 Yarı Mamuller		11.611
Koyun Derisi	3.801	
Kimyasallar	7.810	
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma.		877
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma		3.802
Retonaj Safha Maliyeti		
710 Direkt İlk Madde/Malzeme		8.253
Boyahane		
Koyun Derisi		
151 Yarı Mamuller		6.689
Koyun Derisi	5.245	
Kimyasallar	1.444	
721 Direkt İşçilik Giderler Yansıma		448
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma		1.116
Boyahane Safha Maliyeti		
152 Mamuller	8.253	
710 Direkt İlk Madde/Malzeme		8.253

d) Kuzu Derisi Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi :

710 Direkt İlk Madde/Malzeme		25.025
Tabakhane		
Kuzu derisi		
150 Malzeme		20.892
Kuzu Derisi	19.937	
Kimyasallar	955	
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma		722
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma		3.411

Tabakhane Safha Maliyeti

e) Dana Derisi Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi:

710 Direkt İlk Madde/Malzeme		1.287.138
Tabakhane		
Dana derisi		
150 Malzeme		1.123.406
Dana Derisi	1.057.918	
Kimyasallar	65.488	
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma		28.618
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma		135.114

Tabakhane Safha Maliyeti

710 Direkt İlk Madde/Malzeme		1.479.452
Retonaj		
Dana Derisi		
151 Yarı Mamuller		1.399.076
Dana Derisi	1.291.971	
Kimyasallar	107.105	
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma		15.067
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma		65.309

Retonaj Safha Maliyeti

710 Direkt İlk Madde/Malzeme		1.830.106
Boyahane		
Dana Derisi		
151 Yarı Mamuller		1.630.999
Dana Derisi	1.481.343	
Kimyasallar	149.656	
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma		57.050
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma		142.057
Boyahane Safha Maliyeti		
152 Mamuller	1.830.106	
710 Direkt İlk Madde/Malzeme		1.830.106

SONUÇ

İnsanlık tarihinin başlangıcından günümüze kadar birçok ürünün hammaddesi olarak kullanılan "ham derinin" üretimi için geliştirilen "deri teknolojisi", üretimde çeşitli aşamalar içermektedir. Söz konusu deri teknolojisinde, hayvanlardan elde edilen deri temizlendikten ve arındırıldıktan sonra kullanılan bazı kimyasallar ve boyalar ile birlikte işlenerek ham deri elde edilmektedir. Kullanılan kimyasallar ve derinin hayvan ırkı ham deri kalite düzeyinin farklı belirlenmesini sağlar.

Teorik araştırmalarımız ve uygulamada yaptığımız incelemeler sonucunda, gerek üretim teknolojisindeki aşamalar gerek bilimsel verilerle saptanmış olan kapasite raporu rehberliğinde; üretilen ham derinin maliyeti, safha maliyet sistemi kullanılarak hesaplanmaktadır.

Örnek olayımızda görüldüğü gibi maliyet hesabı kapasite raporunun rehberliğinde, fiili miktarların para değerleri bulunarak gerçekleştirilmektedir.

KAYNAKÇA

Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı: “*Deri ve Deri Mamulleri Sektörü*”, 27.06.2002, İstanbul

DELLAL, İlkay ÖZÜDOĞRU, Tijen : “Deri Sanayi”, *Tarımsal Ekonomi Araştırmaları Enstitüsü T.E.A.E. BAKIŞ*, Sayı:2, Nüsha : 4. Çevirimci: <http://www.aeri.org.tr/teabakıs/teae/%20bis%20deri.pdf>.

DPT : “*Deri ve Deri Mamulleri Sanayi*”, (Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu), Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayınları, No: 2519, Ankara, 2000

“Deri ve Deri Mamulleri Sanayi”, (Yedinci Beş Yıllık Kalkınma İlanı Özel İhtisas Komisyonu Raporu), Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayınları No:2436, Ankara, 1996

GEMSAN : “*Deriden Yağ Giderme Prosesinde Gerçekleşmeler*”, Çevirimci: <http://www.gemsan.com/tbulten.asp?id=45>

İstanbul Sanayi Odası (İSO) : “*Deri ve Deri Ürünleri Ayakkabı, Ayakkabı Yan Sanayi ve Suni Deri Sektörü*”, Avrupa Birliği’ne Tam Üyelik Sürecinde İstanbul Sanayi Odası Meslek Komiteleri Sektör Stratejileri Geliştirilmesi Projesi, İstanbul, 1994

EKLER**MIDAS DERİ SANAYİ PAZARLAMA VE İHRACAT A.Ş.**
(2013 Yılı)

KAPASİTE RAPORU MAMUL NEVİ	ÜRETİM MİKTARI (KG / YIL)	FİİLİ ÜRETİM MİKTARI (KG / YIL)	FİİLİ ÜRETİM MİKTARI (ADET / YIL)	FİRE MİKTARI(*) (ADET / YIL)	FİRE MİKTARI (KG / YIL)
Napa Deri (Küçükbaş Ham Deri Karşılığı)	1.443.750	13.871	5.335 Ad./ KeçiKoyun	245	637
Suet Deri (Küçükbaş Ham Deri Karşılığı)	618.750	—	—	—	—
Gıyahlık Yüzlük Deri (Küçükbaş Ham Deri Karşılığı)	2.062.500	319.735	245.950 Ad./ Oğlak	10.227	13.295
Videla (Sığır-Dana Derisi Karşılığı)	5.100.000	359.837	11.995 Ad./ Dana-Sığır	55	1.664
	<u>9.225.000</u>	<u>693.443</u>	<u>263.280 Ad.</u>	<u>10.527</u>	<u>15.596</u>

MAMUL DERİ

- (1 Adet Koyun Derisi : 2.6 Kg)
(1 Adet KeçiDerisi : 2.6 Kg)
(1 Adet Oğlak Derisi : 1.3 Kg)
Kapasite Raporuna göre Kapasite Kullanım Oranı % 7.52 (693.443 / 9.225.000kg)
(*) Fire Oranı %2,20'dir. (15.596 / 693.443 + 15.596 kg)
(Dana Derisi 1 kg = 0,12 m²)

MİDAS DERİ SANAYİ PAZARLAMA VE İHRACAT A.Ş.
(2013 Yılı)

Kapasite Raporuna ve Fihli Üretimine Göre Sarfmatlar

Yeni Kapasite Raporuna Göre

	NAPA Keçi-Koyun (Kg / Yıl)	SÜET (Kg / Yıl)	GİYİSİLİK-YÜZLÜK Keçi-Oğlak Kg / Yıl	VIDELA Sigir-Dana Kg / Yıl
Küçükbaş Hamdri	1.443.750	618.750	2.062.500	-
Buaderler	38.000	-	54.000	204.000
Resneler + Taneler	131.000	20.000	134.000	510.000
Tuz	141.000	60.000	201.000	765.000
Boyalak	65.000	14.000	93.000	459.000
Dana-Sığır Derisi	-	-	-	5.100.000

Fihli Sarfmatlar

	NAPA Keçi-Koyun (Kg / Yıl)	SÜET (Kg / Yıl)	GİYİSİLİK-YÜZLÜK Keçi-Oğlak (Kg / Yıl)	VIDELA Sigir-Dana Kg / Yıl	(*)NAPA Keçi-Koyun (Adet / Yıl)	(*)GİYİSİLİK-YÜZLÜK Oğlak (Adet / Yıl)	VIDELA SIGİR-DANA DERİSİ (Adet / Yıl)
Küçükbaş Hamdri	20.088	-	435.501	-	5.580	256.177	-
Buaderler	51	-	2.485	2.789	-	-	-
Resneler + Taneler	1.032	-	9.082	24.232	-	-	-
Tuz	2.360	-	31.652	20.401	-	-	-
Boyalak	131	-	6.835	9.331	-	-	-
Dana-Sığır Derisi	0	-	-	361.500	-	-	12.050

(*) Üretimde miktar Adet olarak kullanılmakta ve verilen Adetler (10dm²) 1 Ayak olarak değerlendirilmektedir.
Kg miktarlarını aşağıda belirtmiş olduğumuz yaklaşık hamdri ağırlıklardan (Yaz) gözönüne alınmıştır.

- (1 Adet Koyun Derisi : 3,6 Kg)
(1 Adet Keçi Derisi : 3,6 Kg)
(1 Adet Oğlak Derisi : 1,7 Kg)
(1 Adet Dana Derisi : 30 Kg)

MİDAS DERİ SANAYİ PAZARLAMA VE İHRACAT A.Ş.
(2013 Yılı)**Dönembaşı mamul + Dönemiçi Üretilen - Satılan ve Dönemsonu Mamul Stok Miktarı (Adet)-(Desi)**

	Dönembaşı Devir Miktarı	Dönemiçi Üretilen Miktar	Dönemiçi Satılan Miktar	Dönemsonu Stok Miktarı
Kuzu Derisi (Adet)	196	0	0	196
Koyun Derisi (Adet)	22.995	693	5.010	18.678
Oğlak Derisi (Adet)	44.123	245.950	110.540	179.533
Keçi Derisi (Adet)	34.470	4.642	13.082	26.030
Kanguru Derisi (Adet)	374	0	0	374
Dana Derisi (Desi)	487.651	5.397.557	3.037.800	2.847.408
Dana Yarma I (Desi) (*)	300	0	0	300
Dana Yarma II (Desi) (*)	6.388	104.508	90.589	20.307
Toplam	596.497	5.753.350	3.257.021	3.092.826

(*) Dana Derisi

1 Kg. = 15 Desi
1 Adet = 30 Kg.
1 adet = 450 Desi