



**ULUSLARARASI BEŞERİ VE SOSYAL  
BİLİMLER İNCELEME DERGİSİ (UBSBİD)**  
**INTERNATIONAL HUMANITES AND SOCIAL  
SCIENCE REVIEW (IHSSR)**

Volume: 6 Issue: 1 Year: 2022

**DERİ SANAYİ İŞLETMELERİNDE ÜRETİM ORGANİZASYON ŞEMASI  
VE MALİYET MUHASEBESİ**

M. Serdar ATAY\*

**MAKALE BİLGİSİ**

**ÖZ**

*Makale Tarihi:*  
*Başvuru:* 19.04.2022  
*Revizyon :* 29.04.2022  
*Kabul :* 29.04.2022  
*Orcid Numarası :*  
0000-0001-8070-6166

*Anahtar Kelimeler:* Deri  
sanayi sektörü, maliyet  
muhasabesi, organizasyon  
şeması.

*Küreselleşmenin etkisiyle her geçen gün teknolojiyle iç içe olduğumuz günümüzde, işletmeler de bu teknolojik gelişmelere uyum sağlamış, dolayısıyla bu uyumdan deri işletmeleri de nasibini almıştır. Türk Deri Sanayii dışı açılma girişiminde başarılı sonuçlar alan sektörlerden birisi olmuştur; deri ürünleri ise, tabaklama ve deri işlemeye, deri giyime, hatta kürklere kadar geniş bir alanda faaliyetlerini sürdürmüş ve çalışmamızın temel konusunu oluşturmuştur.*

*Çalışmada, geniş alanda faaliyetini sürdüren deri sanayi sektöründe maliyet sisteminin kurulması amaçlanmıştır; bu amaçla çalışmanın ilk kısmında Türkiye'deki deri sanayi sektörünün gelişimine, ithalat ve ihracat rakamlarına değinilmiş; ikinci kısımda, maliyet muhasabesi hakkında kavramsal bilgiler verilmiş; son kısımda ise deri sanayi işletmelerinin maliyet muhasabesi sisteminin oluşum şekli açıklanmaya çalışılmıştır.*

**PRODUCTION ORGANIZATION CHART IN LEATHER INDUSTRIAL  
ENTERPRISES AND COST ACCOUNTING**

**ARTICLE INFO**

**ABSTRACT**

*Article History:*  
*Received:* 19.04.2022  
*Revised :* 29.04.2022  
*Accepted :* 29.04.2022  
*Orcid Number:*  
0000-0001-8070-6166

*Keywords:* Leather industry  
sector, cost accounting,  
organization chart.

*In today's world, where we are intertwined with technology day by day with the effect of globalization, businesses have adapted to these technological developments, so leather businesses have also taken their share from this harmony. The Turkish Leather Industry has been one of the sectors that achieved successful results in its attempt to open up; leather products, on the other hand, continued their activities in a wide area from tanning and leather processing to leather clothing and even furs and formed the main subject of our study.*

*In the study, it was aimed to establish a cost system in the leather industry sector, which continues its activities in a wide area; For this purpose, in the first part of the study, the development of the leather industry sector in Turkey, and the import and export figures were mentioned; In the second part, conceptual information about cost accounting is given; In the last part, the formation of the cost accounting system of leather industry enterprises has been tried to be explained.*

\* Dr. Öğr. Üyesi, Kırıkkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü,  
[mehmetserdaratay@hotmail.com](mailto:mehmetserdaratay@hotmail.com).

Research Article / Araştırma Makalesi

Cite As/ Alıntı: Atay M.S. (2022), " Deri Sanayi İşletmelerinde Üretim Organizasyon Şeması ve Maliyet Muhasebesi", Uluslararası Beşeri ve Sosyal Bilimler İnceleme Dergisi , 6 (1).

## 1. Giriş

Küreselleşmenin etkisiyle her geçen gün teknolojik gelişmelerin arttığı ve hayatımızın her alanında teknolojiyle iç içe olduğumuz günümüzde, işletmeler de bu teknolojik gelişmelere uyum sağlamış, dolayısıyla bu uyumdan deri işletmeleri de nasibini almıştır. Türk Deri Sanayii dışa açılma girişiminde başarılı sonuçlar alan sektörlerden birisi olmakta; deri ürünleri ise, tabaklama ve deri işleme, deri giyime, saracıye ürünlerine, hatta kürklere kadar geniş bir alanda faaliyetlerini sürdürmekte ve çalışmamızın temel konusunu oluşturmaktadır.

Çalışmada, deri sanayi işletmelerinin üretim şeması ve bu işletmelerin muhasebe organizasyonu ile maliyet muhasebesi sisteminin nasıl kurulacağı anlatılmaya çalışılacaktır.

Çalışmanın ilk kısmında deri sanayi işletmelerinin kavramsal yönünden, ayrıca ithalat ve ihracat yönünden bahsedilecek; ikinci kısımda maliyet muhasebesi sürecinin oluşmasına değinilecek ve sonrasında deri sanayi işletmelerinde maliyet muhasebesi süreci anlatılacaktır.

## 2. Deri Sanayi İşletmelerine Genel Bakış

### Deri sektörünün gelişimi

Geçmişten beri insanlığın birçok alanda kullandığı deri, her geçen gün gelişen teknolojiyle birçok sektörde yer almaktadır.

Deri ürünleri sanayii, ülkemizde kesimlik hayvanlardan elde edilen deriler başta olmak üzere, her türlü hayvanın derisi ve kürkünün imalatı, bunlardan üretilen çanta, valiz gibi giyim eşyalarının ve aksesuarlarının imalatını gerçekleştirmektedir. Bu sanayi türü, insan emeğine dayanmakta, ayrıca teknik bilgi ve beceri gerektirmektedir (İSO, 2015: 11).

Deri sanayi, Türk sanayisinin en eski sektörlerinden biri olarak 1970'lerde kendini göstermiştir. Sonrasında gelişimini hızlandırmış, ancak Rusya krizi, Uzak Doğu krizi gibi sosyal ve siyasi birtakım nedenlerle gerilemeye doğru gitmiştir (Deri ve Deri Mamulleri Sanayi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2000: 5). 2010 yılından itibaren sektör ihracatı tekrardan artış göstermiş ve 2019 yılında toplam 1.666.926.000 dolarlık ihracat gerçekleştirilmiş (Türkiye İhracatçılar Meclisi, 2019), ayrıca 2021 yılında ise 2020'ye göre yüzde 30 artışla 1.331.000.000 \$'dan, 1.726.000.000 \$'a yükselmiştir.

Ülkemizdeki deri işleme sanayi bölgeleri; İstanbul-Tuzla, İzmir-Menemen, Tekirdağ-Çorlu, Uşak, Bursa, Balıkesir-Gönen, Bolu-Gerede, Denizli, Hatay, Manisa-Kula-Salihli, Niğde-Bor, Aydın-Karacasu, Isparta-Yalvaç bölgelerinde yer almaktadır (Günay, 2004: 12-16).

Ülkemizde 1988 yılından itibaren faaliyet gösteren ve Türk deri ve deri mamulleri sektörü ihracatının yarısından fazlası üyeleri tarafından gerçekleştirilen İstanbul Deri ve Deri Mamulleri İhracatçıları Birliği'nin (İDMİB), 2018 yılına ait faaliyet raporuna göre;

- Deri sektörü ile ilgili olumlu gelişmelerden birisi 2018 yılında sektörün en büyük ithalatçısı olan ABD'de New York Türkiye Ticaret Merkezi açılmasıdır. Sekiz adet Deri-Kürk Konfeksiyon, Ayakkabı ve Tabakhane firmasıyla, New York Türkiye Ticaret Merkezi 2018 yılı Eylül ayında faaliyete geçmiştir.
- Deri sektöründe en önemli sorunlardan biri olan hammadde için uygulanan %20 oranındaki Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), 28 Şubat 2019 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan karara göre, ham kürkler ve tabaklanmış, aprenlenmiş kürklerde sifıra düşürülmüştür. Bu olumlu gelişme sonrası üretimin artması ve sektörün dünyadaki yeterli ihracat payını alması beklenmektedir.

Deri sektörüne ait 2006-2013 yıllarına ait ihracat ve ithalat bilgileri aşağıdaki gibidir:

**Tablo 1: Deri ve Deri Ürünleri Sektörü 2006-2013 yıllarına ilişkin ihracat ve ithalat payları**

Yıllar	Deri ve Deri Ürünleri İhracatı (1.000\$)	Türkiye'nin Toplam İhracatı (1.000\$)	Pay (%)	Deri ve Deri Ürünleri İthalatı (1.000\$)	Türkiye'nin Toplam İthalatı (1.000\$)	Pay (%)
2006	808	85.535	0,94	1.196	139.576	0,86

2007	941	107.272	0,88	1.414	170.063	0,83
2008	986	132.027	0,75	1.560	201.964	0,77
2009	778	102.143	0,76	1.106	140.928	0,78
2010	989	113.883	0,87	1.368	185.544	0,74
2011	1.185	134.907	0,88	1.733	240.842	0,72
2012	1.324	152.462	0,87	1.700	236.545	0,72
2013	1.551	151.803	1,02	1.919	251.661	0,76

Kaynak: <http://www.tuik.gov.tr>

Tablo 1'e bakıldığında, Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) verileri, deri ve deri ürünleri sektörünün 2006-2013 yılları arasındaki dünya genelinde toplam ihracat ve ithalatı ile Türkiye'nin bu toplam içindeki yeri görülmektedir.

**Tablo 2: 2018 - 2019 Aralık Ayı İhracat içerisindeki Deri ve Deri Ürünleri Sektörü Payı**

Birim: 1.000 ABD \$	2018 Aralık	2019 Aralık	Değişim %	2018 Ocak-Aralık	2019 Ocak-Aralık	Değişim %
Türkiye Genel İhracatı	14.670.854	15.385.060	4,9	176.860.826	180.468.488	2,0
Deri ve Deri Ürünleri İhracatı	133.942	114.587	-14,5	1.683.534	1.666.926	-1,0
Deri ve Deri Ürünleri İhracatının Genel İhracat İçindeki Payı %	0,9	0,7		1,0	0,9	

Tablo 2 ise, İhracatçı Birlikleri'nden alınan veriler doğrultusunda hazırlanmıştır. Buna göre, 2018 yılı Aralık ayında gerçekleşen genel ihracat tutarının 2019 yılı Aralık ayında % 4,9 artmasına rağmen, deri sektöründe % 14,5'lik bir düşüş olduğu görülmüştür. Bu durumda, 2019 Aralık ayında deri sektörünün, genel ihracattaki payı % 0,9' dan, % 0,7' e düşmüştür. Ayrıca, genel olarak yıl bazında değerlendirme yapılırsa, 2018 yılına göre 2019 yılında, genel ihracat %2 artarken bu oranda, deri sektörünün payı %1 azalmıştır.

**Tablo 3: Türkiye Deri ve Deri Ürünleri İhracatında İlk 10 Ülke (1.000\$)**

ÜLKELER	2020 Ocak (1.000\$)	2021 Ocak (1.000\$)	Değişim %	Pay %
Almanya	13.109	10.331	-21,2	9,4
Rusya	10.830	8.858	-18,2	8,0
İtalya	11.481	5.487	-52,2	5,0
Fransa	5.590	4.898	-12,4	4,4
İspanya	7.154	4.844	-32,3	4,4
Hollanda	3.260	4.679	43,5	4,2
Irak	6.107	4.675	-23,4	4,2
İngiltere	4.753	4.327	-9,0	3,9
Kazakistan	2.946	3.616	22,7	3,3
ABD	3.891	3.098	-20,4	2,8
<b>İLK 10 ÜLKE TOPLAMI</b>	<b>69.120</b>	<b>54.813</b>	<b>-20,7</b>	<b>49,6</b>
<b>Diğer ülkeler ve serbest bölgeler</b>	<b>63.622</b>	<b>55.446</b>	<b>-12,9</b>	<b>50,4</b>
<b>DERİ VE DERİ ÜRÜNLERİ İHRACATI</b>	<b>132.742</b>	<b>110.259</b>		<b>100</b>

Kaynak: Deri Sektör Şubesi İTKİB Genel Sekreterliği, Deri ve Deri Ürünleri Sektörü, 2021 Ocak Ayı İhracat Bilgi Notu, s. 2.

Tablo 3' te, Türkiye Deri ve Deri Ürünleri İhracatındaki İlk 10 ülkenin verileri incelenmiş, 2021 yılının Ocak ayında, bir önceki yılın Ocak ayına göre %21,2'lik düşüş göstermesine rağmen, en yüksek ihracat Almanya ile gerçekleşmiştir. Bu dönemde Almanya'ya yapılan ihracat 10.331.000 \$ olarak kayıtlara

geçmiştir. Almanya'nın Türkiye deri ve deri ürünleri ihracatından aldığı pay ise %9,4 olarak hesaplanmıştır.

2021 yılı Ocak ayında, 2020 yılı Ocak ayına göre %18,2'lik düşüş göstermesine rağmen, deri ihracatındaki %8'lik payıyla ikinci sırayı Rusya almıştır. Rusya'nın 10.830.000 \$'lık ihracatı söz konusu olmuştur.

İtalya'nın 2021 yılı Ocak ayındaki verileri ise, 2020 yılı Ocak ayı verilerine oranla yarı yarıya bir düşüş göstermesine rağmen, İtalya, deri ihracatında üçüncü sıraya yerleşmiştir.

2021 yılı Ocak ayında en çok ihracat yapılan ilk 10 ülke arasında sırasıyla Fransa, İspanya, Hollanda, Irak, İngiltere, Kazakistan ve ABD bulunmaktadır ve toplamda kendilerine %27,2'lik yer edinmektedirler.

#### Derinin işleme süreci

Biyolojik bir madde olan derinin, birtakım süreçlerden geçirildikten sonra kullanım amacına göre dönüşüm işlemi gerçekleştirilmektedir. Ham madde olan deri, ürüne dönüştürülürken onlarca kimyasal madde ile birtakım aşamalardan geçmektedir. Günümüzde uygulanan özel teknikler hariç, genel olarak deri işleme süreci; yaş işlemler ve kuru işlemler olarak iki süreçten oluşmaktadır (ÇSGB, 2017).

**Tablo 4: Deri Üretim Temel Prosesleri- Yaş İşlemler**

İşlem sırası	İşlem adı
1	Ham deri kalite ayrımı, partinin oluşturulması, tartım
2	Islatma-yumuşatma
3	Ön etleme
4	Kıl giderme
5	Kireçlik
6	Etleme
7	Budama-tartım
8	Kireç giderme
9	Sama
10	Yağ giderme
11	Pikle
12	Tabaklama
13	Açkı-sıkma
14	Yaş tıraş
15	Budama-tartım
16	Nötralizasyon
17	Boyama-retenaj-yağlama

Tablo 4'te, deri üretim sanayiisinde, temel süreçlerin ilk kısmı olan "yaş işlemler" sıraya göre gösterilmiştir. Tabloya göre, ham deri, kalite ayrımı ile süreç başlayacak, tartım, ıslatma, yumuşatma gibi süreçlerden sırasıyla geçirildikten sonra, boyama-yağlama süreciyle, yaş işlemler son bulacaktır.

**Tablo 5: Deri Üretim Temel Prosesleri- Kuru İşlemler**

İşlem sırası	İşlem adı
1	Kurutma
2	Tav
3	Gergi
4	Kuru tıraş
5	Toz alma
6	Kenar alma
7	Finisaj
8	Kalite ayrımı, desi, satış

Tablo 5'te ise, deri üretim temel sürecinin "kuru işlemler" kısmı sırasıyla gösterilmiştir. Kuru işlemler, öncelikle derinin kurutulması, tav, gergi işlemleri ile başlayacak ve kalite ayrımı ve satış işlemiyle son bulacaktır.

### 3. Deri İşletmelerinde Maliyet Muhasebesine Genel Bakış

Çalışmanın bu kısmında, deri işletmelerinin maliyet muhasebesi sistemini anlamak için önce kavramsal çerçeveden bahsedilecek, daha sonra giderlerin sınıflandırılmasından bahsedilecek ve bu işletmelerde maliyet muhasebesi sisteminin oluşturulması anlatılmaya çalışılacaktır.

#### 3.1. Kavramsal Çerçeve

İşletmenin faaliyeti ne olursa olsun, "süreklilik" kavramı gereğince, tüm işletmeler, varlığını devam ettirebilmek için bazı fedakârlıklarda bulunmak zorundadır. Muhasebe açısından ise, bu fedakârlıkların parasal boyutu dikkate alınmaktadır. Bu parasal fedakârlıkların açıklanmasında; gider, harcama, maliyet ve zarar kavramlarını netleştirilmesinde yarar görülmektedir.

En geniş ifadesi ile *gider kavramı*, hâsıllardan düşülen faydası tükenmiş maliyetlerdir (Uragun, 1993). *Maliyet*, bir iktisadi kıymetin elde edilmesi ya da değerinin artırılması nedeniyle, yapılan tüm giderlerin toplamını ifade eder (VUK, md. 262). Gider için yapılan ödeme veya harcamanın tüketilmesi ve yok olması; maliyet için yapılan ödeme veya harcamanın ise bir aktif değere dönüşmesi veya mevcut bir aktif kalemin değerinin artmasına yol açması, gider ve maliyet arasındaki fark, olarak açıklanabilir (Doğan, 2011: 138-139).

*Harcama*, bir varlık edinimi için yapılan ödemeler, borçlanmalar ya da diğer varlık transferleridir (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 29-30). Harcama (ödeme, borçlanma veya diğer varlıkların transferi) gelecek dönemde fayda sağlanacaksa bilançoda "maliyet" adıyla, faydası tükenmiş ise gelir tablosunda "gider" adıyla yer alacaktır. (Altuğ, 2006: 20).

*Zarar ise*, işletme faaliyetlerinin devam edebilmesi için gerekli olmayan veya normal ölçüleri aşan harcamalar olarak; başka bir deyişle, işletmenin elde etmiş olduğu gelirlerden, yapmış olduğu giderleri düşmesi sonucu elde kalan negatif fark, olarak tanımlanabilmektedir.

#### 3.2. Giderlerin Sınıflandırılması

Giderler birçok açıdan sınıflandırılabilir. Tekdüzen hesap planına göre, giderler "çeşitlerine ve fonksiyonlarına" göre 7A ve 7B grubu olarak ikiye ayrılmaktadır. Bunun yanında, mamullere yüklenmesine veya üretim hacmiyle olan ilişkilerine göre de sınıflandırma yapmak mümkün olmaktadır.

*Giderlerin çeşitlerine göre sınıflandırılması (Tekdüzen Hesap Sisteminde 7B olarak sınıflandırılmıştır):*

- İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- İşçi Ücret ve Giderleri
- Memur Ücret ve Giderleri
- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- Çeşitli Giderler
- Vergi, Resim ve Harçlar
- Amortismanlar ve Tükenme Payları
- Finansman Giderleri

Tek düzen hesap planına göre, 7B grubunda, giderin kim ya da hangi departman tarafından yapıldığı önemli olmamakta, bunun yanında hangi giderin gerçekleşmiş olduğu önem kazanmaktadır.

*Giderlerin fonksiyonuna göre sınıflandırılması (Tekdüzen Hesap Sisteminde 7A olarak sınıflandırılmıştır):*

- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- Direkt İşçilik Giderleri
- Genel Üretim Giderleri
- Hizmet Üretim Maliyeti
- Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
- Genel Yönetim Giderleri
- Finansman Giderleri

7A grubunda ise, giderin hangi gider (elektrik, su, doğalgaz, kira vb.) olduğu değil, giderin kim ya da hangi departman tarafından (yönetim, pazarlama vb.) gerçekleştirildiği üzerinde durulmaktadır. 2021 yılı Aktif Toplamı 6.283.900 TL veya Net Satışlar Toplamı 12.567.300 TL'yi aşan üretim ve hizmet işletmeleri, 2022 yılında maliyet hesaplarını 7/A seçeneğine göre tutmak zorundadırlar. Bunun altında kalan üretim ya da hizmet işletmeleri ise, 7A veya 7B'yi serbestçe seçebilmektedir. Bu durumda, ticaret işletmeleri 7A ya da 7B konusunda herhangi bir kısıtlamaya tabi olmamaktadır. Ancak "tutarlılık" kavramı gereği, seçilen muhasebe politikasına bağlı olunması gerekmektedir.

#### *Giderlerin mamullere yüklenmesine göre sınıflandırılması*

- Direkt (Doğrudan) Giderler
- Endirekt (Dolaylı) Giderler

Direkt İlk Madde ve Malzeme ve Direkt İşçilik gibi ürünlere doğrudan yüklenebilen giderlere "direkt giderler", yardımcı madde ve malzeme ve endirekt işçilik gibi dağıtım anahtarları aracılığıyla ürünlere yüklenebilen giderlere ise "endirekt giderler" adı verilmektedir.

#### *Giderlerin Üretim Hacmiyle Olan İlişkisine Göre Sınıflandırılması*

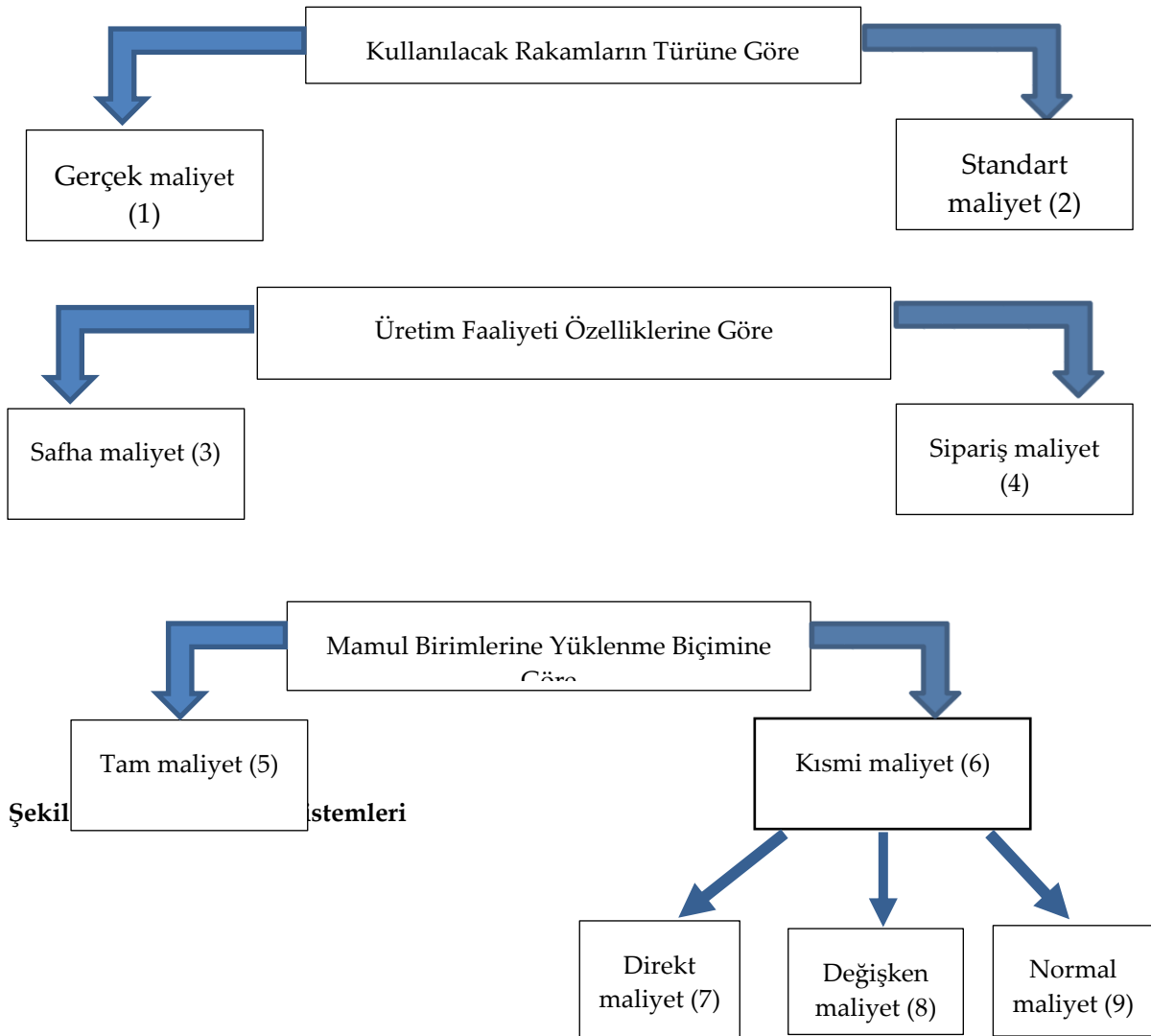
- Sabit Giderler
- Değişken Giderler
- Karma Giderler
- Yarı sabit giderler
- Yarı değişken giderler

Üretim hacmindeki değişimlerden bağımsız olarak ortaya çıkan giderler "sabit gider", üretim hacmindeki değişimlere bağlı olarak değişiklik gösteren giderler ise "değişken gider" olarak adlandırılmaktadır. Karma giderler ise yarı sabit ve yarı değişken olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Eğer belli bir faaliyet aralığına kadar sabit, sonrasında birden sıçrama gösteriyorsa, buna "yarı sabit gider" adı verilmektedir. Bir kısmı sabit, bir kısmı değişken olan giderler ise "yarı değişken gider" olarak adlandırılmaktadır. Yarı değişken giderler, faaliyet ortadan kalksa bile, tamamen ortadan kalkmamaktadır.

### **3.3. Maliyet Sisteminin Oluşturulması**

Bir maliyet sistemi, çeşitli maliyet hesaplama yöntemlerinin birleştirilmesinden ortaya çıkar. Bu nedenle maliyet sistemlerinden bahsedebilmek için, değişik açılardan gruplandırılmış yöntemlerden en az bir yöntem alınarak bir araya getirilmesi gerekir (Akdoğan, 2006: 38).

Sistemin kurulmasında esas alınacak faktörler ile başlıca maliyet sistemleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.



Şekil 1 Maliyet Sistemleri

Ancak bunların her biri birer yöntemdir. Hiçbir şekilde tek başlarına sistem oluşturamazlar. Maliyet sistemi, bu yöntemlerden oluşturulacak üçlü kombinasyonlar sonucunda gerçekleşmektedir.

Şekil 1’de yer alan rakamlardan yararlanılarak oluşturulacak seçenekler şunlardır:

- I. (1)+ (3)+ (7)
- II. (2)+ (3)+ (5)
- III. (1)+ (4)+ (8)... vb gibi.

Şekil 1’de yer alan kavramların açıklanmasında yarar görülmektedir:

#### Kullanılacak rakamların türüne göre:

**Gerçek maliyet (fiili maliyet):** Maliyet hesaplamaları veya maliyet muhasebesi çalışmalarının, maliyet dönemi bittikten, üretim gerçekleşip, tüketim tamamlandığı için giderler fiilen ortaya çıktıktan sonra yapıldığı maliyet yöntemidir. Başka bir deyişle, gerçekleşmiş rakamlar üzerinden elde edilen maliyet sistemidir.

**Standart maliyet:** Önceden belirlenmiş, bilimsel yöntemlerle hesaplanmış maliyet yöntemidir. Yöntemin amacı, maliyetlerin kontrolüdür.

#### Üretim faaliyetinin özelliklerine göre:

**Safha (evre) maliyet:** Aynı cinsten bir mamul veya mamul grubunun toplu şekilde üretildiği işletmelerde kullanılan maliyet sistemidir.

**Sipariş maliyet:** Partiler halinde üretim yapan ve her partide farklı tür veya nitelikte mamuller üreten işletmelerde, mamullerin maliyetlerini ayrı ayrı hesaplamak için kullanılan yöntemdir.

#### Giderlerin mamullere yüklenme biçimine göre:

**Tam maliyet:** Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin tamamının ürünlere yüklendiği maliyetlerdir.

**Kısmi maliyet:** Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin tamamının ürünlere yüklenmediği maliyetlerdir.

- **Direkt maliyet:** Yalnızca direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderlerinin mamul maliyetine ilave edildiği maliyetlerdir.
- **Değişken maliyet:** Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderlerinin tamamının ve genel üretim giderlerinin yalnızca değişken kısmının mamullere yüklendiği maliyettir. Bu yöntemde, sabit maliyetler, dönem gideri olarak kaydedilmektedir.
- **Normal maliyet:** Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderlerinin tamamının, genel üretim giderlerinin değişken kısmının mamullere yüklendiği, genel üretim giderlerinin sabit kısmının ise normal kapasite esas alınarak mamullere yüklendiği maliyettir.

#### 3.4. Deri İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Sürecinin Oluşturulması

Deri imalat işletmelerinde maliyet muhasebesi sürecinin oluşturulmasından önce, muhasebe organizasyonunun oluşturulmuş olması esastır. Muhasebe organizasyonunda,

- Atandığı işi gerçekten başarmak isteyen, nitelikli, işin eğitimini almış, *yeterli sayıda ve nitelikte personelin işe alınması ve buna uygun şekilde çalıştırılması şarttır.*
- Uygun personelden sonra, faaliyet hacmi, işletmenin büyüklüğü, üretim ve pazarlama faaliyetleri yönünden, kısacası işin gerektirdiği nitelikte yardımcı hesaplara yer veren, *ayrıntılı bir hesap planı oluşturulması şarttır.*
- Deri sanayii işletmelerinden özellik arz eden *defterlerden biri olan imalat defterinin yanı sıra, VUK'un istediği defterlerden olan yevmiye defteri, büyük defter ve envanter defterine kayıtlar doğru şekilde işlenmelidir.*

Muhasebe sisteminin kurulması sonrasında, Şekil 1' de açıklandığı üzere, maliyet sisteminin seçilmesine ihtiyaç bulunmaktadır. Maliyet sistemi oluşturulurken, aşağıdaki hususların ayrımının yapılması gerekmektedir.

Kullanılacak rakamların türüne göre;

- Gerçek (fiili) maliyet yöntemi
- Standart maliyet yöntemi

Üretim faaliyetlerinin durumuna göre (tek tip ya da ürün çeşitliliğine göre);

- Safha maliyet sistemi
- Sipariş maliyet sistemi

Mamul birimine yüklenme biçimine göre;

- Tam maliyet yöntemi
- Kısmi maliyet
  - Direkt maliyet yöntemi
  - Değişken maliyet yöntemi
  - Normal maliyet yöntemi



Maliyet sisteminin oluşturulmasında, Vergi Usul Kanunu'nun 262. ve 275. maddelerinde "maliyet bedeli esası"nın kullanımının belirtilmiş olması göz önünde tutularak; bunun yanında, TMS 2 Stoklar standardında ve BOBİ FRS Modül 6 Stoklar standardında da, "stoklar, maliyet değeri ile net gerçekleştirilir değerin düşük olanı üzerinden ölçülür" ifadesinden yola çıkılarak, her üçünün (VUK, TMS, BOBİ FRS) ortak noktası olması nedeniyle, *Gerçek Maliyet Yöntemi*'nin, diğer bir ifadeyle "Fiili Maliyet" yönteminin esas alınması mantıklı olacaktır.

Üretilen mamullerin homojen olmaması, bir diğer ifade ile birbirine benzememesi ve seri halde üretilmemesi nedeniyle "Sipariş Maliyet Yöntemi" uygulaması mantıklı olacaktır. Ayrıca, işletmenin karlı işlerinin karsız işlerinden ayırt edilebilmesi, gelecek dönemlerde alacakları siparişlerine ait maliyetlerinin önceden tespit edilebilmesinde, isabetli kararlar alınabilmesi ve zaman tasarrufu açısından da *Sipariş Maliyeti Yöntemi*'nin seçilmesi makul görülmektedir.

Bunun yanında, TMS 2 Stoklar standardı, stokların dönüştürme maliyetleri olarak, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderleri, değişken genel üretim giderleri ile sabit genel üretim giderlerinin normal kapasitesine göre yüklenmesini esas alan "normal maliyet" yönteminin kullanılmasını öngörmektedir. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanan kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır (TMS 2).

BOBİ FRS Modül 6 Stoklar standardına göre ise, "tam maliyet" ya da "normal maliyet" yönteminin kullanılması söz konusu olmaktadır. Tam maliyet yöntemi, herhangi bir kapasite kullanımını gözetmeksizin, cari dönemde gerçekleşen sabit ve değişken genel üretim giderlerinin tamamının mamul maliyetine yüklediği yöntem, olarak standartta tanımlanmaktadır.

Bu açıklamalardan yola çıkılarak, işletmenin TFRS'ye tabi olması durumunda, "normal maliyet" yöntemini; BOBİ FRS'ye tabi olması durumunda "Tam maliyet ya da normal maliyet" yöntemini kullanması uygun görülmektedir.

Mamul maliyetlerini oluşturan unsurlar olarak direkt madde, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin mamul maliyetleri ile nasıl ilişkilendirileceğine ilişkin hususları çözümlenmek amacıyla geliştirilen yöntemler, maliyet sistemlerinin ortaya çıkmasını sağlamaktadır.

#### 4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Her geçen gün teknolojik gelişmelerin arttığı ve hayatımızın her alanında teknolojiyle iç içe olduğumuz günümüzde, işletmeler de bu teknolojik gelişmelere uyum sağlamış, dolayısıyla bu uyumdan deri işletmeleri de nasibini almıştır. Türk Deri Sanayii dışa açılma girişiminde başarılı sonuçlar alan sektörlerden birisi olmuş; deri ürünleri ise, tabaklama ve deri işlemeye, deri giyime kadar geniş bir yelpazede faaliyetlerini sürdürmeye devam etmiş ve çalışmamızın temel konusunu oluşturmuştur.

Çalışmanın amacı, Türkiye'nin ihracatında önemli yer tutan deri ürünleri imalat sanayinin muhasebe organizasyonunun nasıl kurulacağını, dolayısıyla maliyet muhasebesi sisteminin nasıl seçileceğini açıklamaya çalışmaktır.

Bu amaçla yola çıkıldığında, öncelikle deri imalat işletmelerinde maliyet muhasebesi sürecinin oluşturulmasından önce, muhasebe organizasyonunun oluşturulmuş olması esastır. Muhasebe organizasyonunda,

- Yeterli sayıda ve nitelikte personel,
- Ayrıntılı bir hesap planı,
- Defter ve belge düzeninin uygun şekilde oluşturulması gerekmektedir.

Muhasebe sisteminin kurulması sonrasında, maliyet sisteminin seçilmesine ihtiyaç bulunmaktadır. Maliyet sistemi oluşturulurken, aşağıdaki hususların ayrımının yapılması gerekmektedir:

- Kullanılacak rakamların türüne göre: gerçek (fiili) maliyet- standart maliyet

- Üretim faaliyetlerinin durumuna göre (tek tip ya da ürün çeşitliliğine göre): safha maliyet-sipariş maliyet sistemi
- Mamul birimine yüklenme biçimine göre: tam maliyet-değişken maliyet-normal maliyet- direkt maliyet

Seçilecek maliyet sistemine karar verilirken, Vergi Usul Kanunu'nun 262. ve 275. maddelerinde “maliyet bedeli esası”nın kullanımının belirtilmiş olması göz önünde tutularak; TMS 2 Stoklar standardında ve BOBİ FRS Modül 6 Stoklar standardında da, “stoklar, maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerin düşük olanı üzerinden ölçülür” ifadesinden yola çıkılarak, *Gerçek Maliyet Yöntemi*'nin, diğer bir ifadeyle “Fiili Maliyet” yönteminin esas alınması mantıklı olacaktır.

Üretilen mamullerin homojen olmaması, bir diğer ifade ile birbirine benzememesi ve seri halde üretilmemesi nedeniyle “Sipariş Maliyet Yöntemi” uygulaması mantıklı olacaktır. Ayrıca, işletmenin karlı işlerinin karsız işlerinden ayırt edilebilmesi, gelecek dönemlerde alacakları siparişlerine ait maliyetlerinin önceden tespit edilebilmesinde, isabetli kararlar alınabilmesi ve zaman tasarrufu açısından da *Sipariş Maliyeti Yöntemi*'nin seçilmesi makul görülmektedir.

Bunun yanında, TMS 2 Stoklar standardı, stokların dönüştürme maliyetleri olarak, “normal maliyet” yönteminin kullanılmasını; BOBİ FRS Modül 6 Stoklar standardı ise, “tam maliyet” ya da “normal maliyet” yönteminin kullanılmasını önermektedir.

İşletmenin TFRS'leri kullanması durumunda, “normal maliyet” yöntemi; BOBİ FRS'leri kullanması durumunda “Tam maliyet ya da normal maliyet” yöntemini kullanması uygun görülmektedir.

#### KAYNAKÇA

Aile, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, (2017), “Ağaç Esaslı Kaplama, Deri ve İlgili Ürünlerin ve Tekstil Ürünlerinin İmalatında İş Sağlığı ve Güvenliği Programlı Teftişi”, <[https://www.csgb.gov.tr/medias/11975/2017\\_a%C4%9Fa%C3%A7-deri-tekstil-isg\\_press.pdf](https://www.csgb.gov.tr/medias/11975/2017_a%C4%9Fa%C3%A7-deri-tekstil-isg_press.pdf)>, son erişim tarihi: 20.10.2021.

AKDOĞAN, N. (2006). Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

ALTUĞ, O. (2006). Maliyet Muhasebesi, 14. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Deri ve Deri Mamulleri Sanayi Özel İhtisas Komisyonu Raporu (2000). DPT 8.Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara. <[https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/08\\_DeriVeDeriMamulleriSanayii.pdf](https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/08_DeriVeDeriMamulleriSanayii.pdf)>, son erişim tarihi: 07.10.2021.

DOĞAN, F. (2011), “Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Gider Ve Maliyet Hesaplarına Eleştirel Yaklaşım”, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 13 (2), 131-152, <<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/321513>>, son erişim tarihi: 07.10.2021.

GÜNAY D. Sektörel Araştırmalar: Deri ve Deri İşleme Sanayii Sektörü, Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş., Mayıs 2004 - Ankara.

İstanbul Deri ve Deri Mamulleri İhracatçıları Birliği (İDMİB), 2018 Yılı Olağan Genel Kurulu Faaliyet Raporu, <<https://www.idmib.org.tr/files/downloads/Belgeler/idmib-2018.pdf>>, son erişim tarihi: 07.10.2021.

İstanbul Sanayi Odası (ISO) (2015), Küresel Rekabette İstanbul Sanayi Odası Meslek Komiteleri Sektör Stratejileri Projesi, Deri ve Deri Ürünleri İmalatı Sanayi, <[https://www.iso.org.tr/file/ISO\\_Deri\\_ve\\_Deri\\_Urunleri\\_Imalati\\_Sanayi\\_Sektor\\_Raporuv2\\_2015-3982.pdf](https://www.iso.org.tr/file/ISO_Deri_ve_Deri_Urunleri_Imalati_Sanayi_Sektor_Raporuv2_2015-3982.pdf)>, son erişim tarihi: 07.10.2021.

İTKİB Genel Sekreterliği Deri Sektör Şubesi, "Deri ve Deri Ürünleri Sektörü, 2021 Ocak Ayı İhracat Bilgi Notu".

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK), Türkiye Muhasebe Standardı 2-Stoklar Standardı.  
<[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS\\_TFRS\\_Setleri/2022/Mavi\\_Kitap/TMS%202.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022/Mavi_Kitap/TMS%202.pdf)>, son erişim tarihi: 11.04.2022.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK), BOBİ FRS Standardı Modül 6-Stoklar Standardı,  
<[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0\\_FRS/BOBI\\_FRS\\_MODUL\\_6\\_Stoklar.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOBI_FRS_MODUL_6_Stoklar.pdf)>, son erişim tarihi: 11.04.2022.

KAYGUSUZ, S. Y. & DOKUR, Ş. (2009). Maliyet Muhasebesi, Bursa: Dora Yayın Dağıtım.  
Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK), <<https://data.tuik.gov.tr/>>, son erişim tarihi: 20.10.2021.  
Türkiye İhracatçılar Meclisi, İhracat Rakamları, Aralık 2019, <<https://tim.org.tr/tr/ihracat-rakamlari>>, son erişim tarihi: 07.10.2021.

URAGUN, M. (1993). Maliyet Muhasebesi Ve Mali Tablolar, Yetkin Basımevi, Ankara.  
Vergi Usul Kanunu (VUK), Kanun No: 213, Kabul Tarihi: 04.01.1961, Resmi Gazete Tarihi: 10.01.1961, Sayı: 10703, <<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>>, son erişim tarihi: 07.10.2021.