

Doğadan Toplanan Ürünlerin Muhasebeleştirilmesi

Accounting Of Products Collected From Nature

Ahmet GÖKGÖZ

Yalova Üniversitesi,
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
Yalova, Türkiye
ahmetgokgoz83@gmail.com

Erdal YILMAZ

Ondokuz Mayıs Üniversitesi,
Turizm Fakültesi,
Samsun, Türkiye
erdalyilmaz1971@hotmail.com

Özet

Doğadan elde edilen ürünler, tarımsal faaliyet kapsamında “üretim” ve “doğadan toplama” yoluyla elde edilebilmektedir. Günümüzde doğadan toplama yoluyla elde edilen ve ticareti önemli rakamlara ulaşan birçok ürün bulunmaktadır. Bunlar; kekik, mantar, kestane, adaçayı, ihlamur, safran vb bitkisel ürünler olabildiği gibi, balık, midye, ahtapot, kuş vb hayvansal ürünler de olabilmektedir. Çalışmanın kapsamını doğadan toplanan ürünlerin muhasebe boyutu oluşturmaktadır. Doğadan toplanan ürünlerin muhasebeleştirilmesi açısından, ürünlerin toplanması faaliyetinin tarımsal faaliyet olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği önem taşımaktadır. Bu bağlamda, çalışmanın amacı, doğadan toplanan ürünlerin, Türk Vergi Mevzuatı ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) çerçevesinde nasıl muhasebeleştirileceğini açıklamaktır.

Anahtar Kelimeler: Doğadan Toplanan Ürünler, TMS 41, TMS 2, Muhasebeleştirme.

Abstract

Products from nature can be classified as “production” or “collection from nature” within agricultural production. Products collected from nature vary in type and can sum up to important quantities. Thyme, mushroom, chestnut, sage, linden, saffron from plant origin can be given as examples to products from nature as well as fish, mussel, octopus, birds from animal origin. This study covers the accounting area of products obtained from nature. The evaluation of collection of these products from nature in terms of agricultural operation poses great importance for accounting issues. Thus, special care will be given to issues of accounting of these products within the scope of Turkish Tax Legislation and Turkish Accounting Standards.

Keywords: Products Collected From Nature, TAS 41, TAS 2, Accounting.

1. Giriş

Gıda, sanayi, sağlık ve benzeri tüm sektörlerin girdileri veya hammaddeleri genel olarak doğadan karşılanmaktadır. Doğadan elde edilen ürünler, temel olarak iki şekilde sağlanmaktadır. Birincisi tarımsal faaliyet kapsamında yapılan üretim yoluyla, ikincisi ise doğadan toplama yoluyla. Nüfusun artması ve buna bağlı olarak ürüne olan talebin artması, talebi karşılama açısından, doğadan toplama yöntemi yetersiz kalabilmektedir. Böyle bir durumda planlı ve kontrollü olarak tarımsal üretim zaruret halini almaktadır.

Doğadan sağlanan ürünlerin büyük bir kısmı tarımsal üretim ile sağlanmakla birlikte toplama yoluyla da önemli miktarda doğadan ürün sağlanmaktadır. Günümüzde alternatif tıp konusundaki çalışmaların artması ve kozmetik alanındaki ihtiyaç sebebiyle, doğadan toplanan tıbbi ve aromatik bitkiler önemli hale gelmiştir. Özellikle 1990'lı yıllardan sonra, tıbbi ve aromatik bitkilerin yeni kullanım alanlarının bulunması, doğal ürünlere olan talebin artması; bu bitkilerin kullanım hacmini her geçen gün arttırdığı gözlenmektedir olup tıbbi bitkiler piyasasının yıllık yaklaşık 60 milyar dolarlık bir rakama sahip olduğu tahmin edilmektedir (Kumar, 2009; Akt. Bayram vd, 2010, s.437).

Dünya Sağlık Örgütü (WHO) verilerine göre yaklaşık 20.000 bitki türü tıbbi amaçlar doğrultusunda kullanılmaktadır (Başer, 1997 ve Lange, 2006; Akt. Bayram vd, 2010, s.437). Türkiye coğrafi konumu, iklim ve bitki çeşitliliği, tarımsal potansiyeli, geniş yüzölçümü sayesinde tıbbi ve aromatik bitkiler ticaretinde önde gelen ülkelerden birisi olarak görülmektedir. Bunun sebebi; gelişmiş ülkelerdeki yerleşmiş bitkisel ilaç, bitki kimyasalları, gıda ve katkı maddeleri, kozmetik ve parfümeri sanayilerinin girdilerini oluşturan bitkilerin Türkiye florasında bulunmasından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla söz konusu bitkilerin çoğunluğu doğadan toplanarak pazarlanmaktadır (Bayram ve Diğerleri, 2010, s.437-438).

Doğadan toplanan ürünler denildiğinde, sadece akla tıbbi, kozmetik alanında veya gıda olarak değerlendirilen bitkisel ürünler gelmemelidir. Yine okyanus balıkçılığı kapsamında avlanan deniz balıkları, midye, ahtapot gibi deniz ürünleri ile yakalanan kuş türleri doğadan toplanan ürünler kapsamında değerlendirilebilir. Ülkemizde doğadan toplama yoluyla elde edilen ve ticareti yapılan ürünlere örnek olarak; kekik, defne, adaçayı, ihlamur çiçeği, çemen, meyan kökü, çörek otu, safran, rezene, arıç, kapari, kişniş, sumak, mahlep, kuşburnu, kestane, çam fıstığı, böğürtlen, kocayemiş, ökseotu, kantaron, sinirotu, ebeğümeci, palamut, pelit, su ürünleri, kuş çeşitlerini sayabiliriz.

Bu çalışmanın kapsamını tarımsal faaliyet kapsamında üretimi yapılan ürünler değil, doğadan toplama yoluyla edinilen ürünler oluşturmaktadır. Dolayısıyla çalışmanın amacı doğadan toplama yoluyla edinilen ürünlerin Türk Vergi Mevzuatı ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) çerçevesinde inceleyerek, doğadan toplanan ürünlerin muhasebeleştirilmesini açıklamaktır. Literatürde, doğadan toplanan ürünleri Türk Vergi Mevzuatı ve TMS çerçevesinde irdeleyen ve muhasebeleştirilmesini konu alan bir çalışmaya rastlanmaması nedeniyle bu çalışmada bir görüş oluşturulmaya çalışılmıştır.

2. Doğadan Toplanan Ürünlerin Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi

Doğadan toplanan ürünlerin muhasebeleştirilmesinde, söz konusu ürünlerin mevzuat açısından hangi kategoride değerlendirildiği önem taşımaktadır. Yani doğadan

toplanan ürünlerden elde edilen gelirler, Gelir Vergisi Kanunu kapsamında zirai veya ticari kazanç mı olarak değerlendirileceği, muhasebeleştirme açısından, belirlenmesi gereken ilk konudur. Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. Maddesinde zirai faaliyet aşağıdaki gibi açıklanmıştır;

“Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcuları ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder. Bazı nebat ve hayvan nevilerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez...”

Dolayısıyla, söz konusu kanun maddesi incelendiğinde, doğadan toplanan ürünlerin tamamı zirai faaliyet kapsamında değerlendirilmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6/2. maddesinde; zirai faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 59 uncu maddesinin son fıkra hükmünün dikkate alınacağı belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 59 uncu maddesinin son fıkrasında ise zirai kazancın bilanço esasına göre tespitinde, 56, 57 ve 58 inci maddeler hükmü de göz önünde tutularak, ticari kazancın bu husustaki hükümlerinin uygulanması gerektiği ifade edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 57'inci maddesinde zirai faaliyetlerde ortaya çıkan gider kalemleri incelendiğinde aşağıda belirtilen giderler doğadan toplanan ürünlerle ilgili gider unsurlarını oluşturur:

- İşletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve sair namlarla hizmet mukabili yapılan ödemeler,
- İşçilerin iâşe, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri,
- Zirai tesisat, makina, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (Yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vesaire) ve tamir giderleri,
- Vergi Usul Kanununa göre ayrılan amortismanlar,
- Zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler,
- İşletme ile ilgili olmak şartı ile, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesine göre hesaplanan zararlar,
- İşletmeye dâhil olup, aynı zamanda zati veya ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 56 ıncı maddesinde zirai faaliyetlerde hasılat kaydedilecek aşağıdaki hususlar doğadan toplanan ürünler içinde birer hasılat unsuru olacaktır:

- Evvelki yıllardan devredilenler de dâhil olmak üzere istihsal olunan, satın alınan veya sair suretlerle elde edilen her türlü zirai mahsullerin satış bedelleri (Primler, ristrunlar ve benzerleri dahil),
- Gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedelleri,
- Mahsullerin idrakinden evvel veya sonra hasara uğramalarından dolayı alınan sigorta tazminatları,
- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesine göre hesaplanan hasılat.

Vergi Usul Kanununun 276. ve 277. maddesinde zirai mahsuller ile hayvanların maliyet bedeli ile değerlendirileceği ifade edilmiştir. VUK md. 262'ye göre maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade etmektedir. Yine VUK md. 275'e göre; mamulün üretilmesinde kullanılan hammadde ve malzeme, üretilen mamule isabet eden işçilik, genel imalat giderlerinden mamule düşen pay, genel idare giderlerinden mamule düşen pay (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir), ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin maliyeti ürün maliyetine dahil edilir.

Türk Vergi Mevzuatı incelendiğinde, doğadan toplanan ürünler zirai faaliyet kapsamında değerlendirilmekte ve söz konusu ürünlerin maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Doğadan toplanan ürünlerin hammaddesi doğadan serbest olarak elde edildiğinden ürünün maliyeti içerisinde direkt ilk madde malzeme maliyeti yer almayacaktır. Dolayısıyla bu ürünlerin toplanması için katılan malzeme, işçilik, sigorta, yakıt, amortisman vb. giderler ürünün maliyetini oluşturmaktadır. Toplanan ürünün elde edilmesine kadar süreçte katılan maliyetlerin toplamı ile (maliyet bedeli ile) söz konusu ürünler kayda alınması gerekir. Dönem sonunda ise yine maliyet bedeli ile değerlendirilir. Ancak doğadan toplanan ürünlerin satış değerleri maliyet bedeline göre % 10'dan fazla değer düşüklüğüne uğramış ise emsal bedel ile değerlendirilebilir. Emsal bedel; gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değeri ifade etmektedir. Emsal bedel, ortalama fiyat esası veya takdir esası ile tespit edilir (VUK, md.267, 274).

3. Doğadan Toplanan Ürünlerin TMS Açısından İncelenmesi

Türk Vergi Mevzuatı açısından, doğadan toplanan ürünler, “tarımsal faaliyet” ve bunlardan elde edilen gelir de “zirai kazanç” olarak değerlendirilmektedir. Doğadan toplanan ürünlerin değerlendirildiği kategori ve buna bağlı olarak muhasebeleştirilmesi Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) açısından ise farklılık arz etmektedir. Tarımsal faaliyetler ile ilgili hususlar TMS açısından 41 no.lu Tarımsal Faaliyetler Standardı'nda açıklanmıştır.

TMS 41'in 5. maddesinde tarımsal faaliyet; satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimi olarak tanımlanmıştır. TMS 41, tarımsal faaliyetleri hasat noktasına kadar ele almış, tarımsal üretimden elde edilen

ürünlerin işlenmesini ise tarımsal faaliyet olarak görmemiş ve buna örnek olarak da üzümünden şarap elde etme faaliyetini göstermiştir (TMS 41, md.3).

TMS 41'in 6. maddesinde belirtildiği üzere, tarımsal faaliyetler; hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan yetiştiriciliği, çiçekçilik, su ürünleri yetiştiriciliği gibi geniş bir faaliyet grubunu kapsamaktadır. Kapsamı bu kadar geniş olan tarımsal faaliyetlerin tamamı üç ortak özelliğe sahiptir. Söz konusu özellikleri aşağıdaki özetleyebiliriz (TMS 41, md.6):

1. Değişim Kapasitesi: Yaşayan hayvan ve bitkilerin biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğini ifade etmektedir. Yani canlılık varlıklarının büyüme, gelişme, çürüme, ölme gibi özelliklere sahip olması değişim kapasitesi olduğunu gösterir.

2. Değişimin Yönetilmesi: Biyolojik dönüşümün gerçekleşmesi için gereken koşulların geliştirilmesi veya en azından koruma suretiyle sürecin kolaylaştırılması, yönetim ile sağlanmaktadır. Örneğin; besin seviyelerinin, nemin, sıcaklığın, ışığın biyolojik dönüşüme uygun olarak ayarlanması yönetimi gösterir. Böyle bir yönetim, tarımsal faaliyeti, diğer faaliyetlerden ayırmaktadır. Dolayısıyla yönetilemeyen kaynaklardan ürün elde edilmesi (örneğin okyanus balıkçılığı ve ormanların yok edilmesi gibi) tarımsal faaliyet olarak değerlendirilmemektedir.

3. Değişimin Ölçülmesi: Biyolojik değişim veya hasat sonucunda kalitede (örneğin genetik özellikler, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içeriği ve fiber gücü) veya miktarda (örneğin soy, ağırlık, hacim, fiber uzunluğu veya çapı ve tomurcuk sayısı) meydana gelen değişimlerin, rutin bir yönetim işlevi olarak ölçülmesini ve izlenmesini ifade etmektedir.

Bir tarım işletmesi, tarımsal faaliyetleri sonucu elde ettiği canlı varlığı veya tarımsal ürünü, sadece ve sadece aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda muhasebeleştirilebilmektedir (TMS 41, md.10):

1. İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması,
2. Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
3. Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Doğadan toplanan ürünler, TMS 41 standardı perspektifinden değerlendirildiğinde iki husus göze çarpmaktadır. Birincisi, TMS 41'in 6. maddesinde tarımsal faaliyetlerin ortak özellikleri sayılırken, ikinci özellik olarak değişimin yönetilmesi olduğu ifade edilmiş ve bu özelliğin tarımsal faaliyetleri diğer faaliyetlerden ayıran özellik olduğu belirtilmiştir. Doğadan toplanan ürünlerde, biyolojik dönüşümün yönetimi mümkün değildir. Ürünlerin biyolojik dönüşümü aşamasında bulunulmamakta, hasat zamanı sadece ürünler doğadan toplanmaktadır. Bu bağlamda doğadan toplanan ürünler tarımsal faaliyet kriterlerini taşımamaktadır. İkinci husus ise TMS 41'in 10. maddesinde tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilme koşulları sayılırken, ilk özellik olarak, canlı varlığın geçmiş olayların sonucu olarak kontrol edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Yine bu açıdan doğadan toplanan ürünlerin, biyolojik dönüşümü sürecine katkı yapılmamakta ve geçmiş olayların bir işletme tarafından kontrolü mümkün olmamaktadır. Dolayısıyla,

bahsi geçen iki husus birlikte değerlendirildiğinde, doğadan toplanan ürünler TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamında değerlendirilmemeli, TMS 2 Stoklar kapsamında incelenmelidir. Zaten TMS 41’de, tarımsal ürünlerin hasat noktasından sonra TMS 2 Stoklar Standardı’nın geçerli olacağı belirtilmiştir. Doğadan toplanan ürünlerde de hasat öncesi bir süreç olmayıp, işlemler direkt olarak hasat noktasında başladığına göre TMS 2 Stoklar Standardı’nın geçerli olması gerekliliği açıktır.

TMS 2 Stoklar Standardı’nın amacı; stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Bu bağlamda, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin tespiti standardın konusunu oluşturmaktadır (TMS 2, md.1). Stok; işin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak olan ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıkları ifade etmektedir (TMS 2, md.6).

TMS 2 Standardı’na göre stoklar; maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ile stokların mevcut durum ve konuma getirilmesi için katılan diğer maliyetlerin toplamından oluşmaktadır. Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi dairesinden iade alınabilecekler hariç), nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içermektedir. Dönüştürme maliyetleri ise direkt işçilik giderleri ile değişken ve sabit genel üretim giderlerinin toplamıdır (TMS 2, md.9-12).

Stokların değerlendirilmesi açısından önem taşıyan diğer bir kavram net gerçekleşebilir değerdir. Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, stoğun tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderlerinin toplamının, düşülmesiyle bulunan tutarı ifade etmektedir (TMS 2, md.6).

Net gerçekleşebilir değer kavramı Vergi Usul Kanunu’nda Rayiç Bedel olarak adlandırılan kavrama benzemektedir. ilgili kanunun 266. maddesinde „bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir“ şeklinde tanımlanan rayiç bedel ile net gerçekleşebilir değer arasındaki fark, net gerçekleşebilir değer bulunurken satışa hazır hale getirilmesi için katılan maliyetlerin düşülmesi suretiyle bulunmasıdır. Rayiç bedel de ise böyle bir durum bulunmayıp alış veya satışa konu olan tutar rayiç bedel olarak kabul edilmektedir (Gönen ve Demir, 2012, s.164)

Değerleme sonucunda, stokların net gerçekleşebilir değeri maliyet değerinin altına düşerse, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Aksi durumda, yani stokların net gerçekleşebilir değeri maliyet değerinin üstüne çıkarsa, bu durumda değer artış farkı kayda alınmaz. Söz konusu bu uygulama, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olmasıyla değerlendirilmesi ilkesiyle ilişkilidir.

Net gerçekleşebilir değer tahmininde aşağıdaki yollardan birisi kullanılabilir (Gücenme Gençoğlu vd, 2013, s.294):

- a) Stok, borsada işlem görüyorsa; borsadaki son 30 günlük ortalama fiyat,
- b) Stok, borsada işlem görmüyorsa;

- 1-) Stokun paraya çevrilme süresi 30 günden az ise, son fatura fiyatı,
- 2-) Stokun paraya çevrilme süresi 30 günden fazla ise;
 - Bir firmadan alınan proforma fatura fiyatı
 - Aynı cins ve nevideki mallardan bu ay veya önceki son iki ayda satış yapılmışsa uygulanan otalama ağırlıklı satış fiyatı
 - Takdir komisyonu, Asliye Ticaret Mahkemesi ya da meslek odaları komisyonlarınca ya da sigorta eksperlerince tespit edilen fiyat.

Doğadan toplanan ürünler, TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında değerlendirileceğine göre, ürünlerin doğadan toplanması, yani hasadının yapılması sürecinde katlanılan işçilik, amortisman, sigorta, yakıt, yemek, ulaşım, vergi ve harçlar, danışmanlık gibi giderlerin tamamı toplanan ürünün maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir. Daha sonra stok hesabına maliyet bedeli ile kayıtlı olan ürünler, raporlama tarihlerinde, maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmesi gerekir. Değerleme sonucunda değer düşüklüğü tespit edilirse değer düşüklüğü karşılığı ayrılmak suretiyle kâr veya zarara yansıtılır, eğer değer artışı söz konusu ise değer artış tutarı kayda alınmaz.

Doğadan toplanan ve stok hesabına alınan ürünler, satışı gerçekleştiğinde ise satış tutarı hasılat olarak kaydedilip kâr veya zarara yansıtılır. Aynı doğrultuda satılan ürünün maliyeti de kâr veya zarara aktarılarak kapsamlı gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

4. Doğadan Toplanan Ürünlere İlişkin Muhasebe Uygulamaları

Doğadan toplanan ürünler Türk Vergi Mevzuatı açısından zirai faaliyet olarak değerlendirilmekte iken Türkiye Muhasebe Standartları açısından zirai faaliyet kapsamında değerlendirilmemektedir. Ancak bu durum muhasebe uygulamaları açısından büyük bir farklılık oluşturmamaktadır. Hem vergi mevzuatı hem de TMS açısından doğadan toplanan ürünler, hasat zamanında maliyet bedeli (ürünün doğadan toplanması için katlanılan doğrudan ve dolaylı maliyetlerin tamamı) ile bir stok hesabına alınması gerekmektedir. Doğadan ürün toplama işlemi, bir üretim faaliyeti olarak değerlendirilebileceğine göre, toplanan ürünlerin maliyeti 152 Mamuller Hesabı'na kaydedilebilir.

Dönem sonunda doğadan toplanan ürünlerin değerlemesinde, vergi mevzuatı ile TMS farklılaşmaktadır. Vergi mevzuatına göre doğadan toplanan ürünler, dönem sonunda, maliyet bedeli ile değerlendirilir. Eğer % 10'dan fazla değer düşüklüğü tespit edilirse emsal bedel ile değerlendirilir. Değeri düşen kısım için karşılık ayrılmak suretiyle gelir tablosuna yansıtılır (V.U.KI, md. 274). TMS'ye göre doğadan toplanan ürünler dönem sonunda maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir. Net gerçekleşebilir değer, maliyet değerinin altına inmiş ise ürünün değeri düşmüştür ve değer düşüklüğü için karşılık ayrılmak suretiyle söz konusu tutar kapsamlı gelir tablosuna yansıtılır. TMS'ye göre belirlenen net gerçekleşebilir değer, piyasa temelli bir değerlendirme ölçütüdür. Net gerçekleşebilir değer belirlenebilmesi için, öncelikle, ürünün tahmini satış fiyatının belirlenmesi gerekmektedir. Tahmini satış fiyatı da, aslında, ürünün gerçeğe uygun değerini ifade etmektedir. TMS'ye göre, karşılık giderlerinin ve iptal edilen karşılıkların satışların maliyeti bölümünde açılacak olan hesaplarda izlenmesi gerekmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s.45).

Doğadan toplanan ürünlerin maliyetlerinin, değerlendirme işlemlerinin ve satış sonucu ortaya çıkan hasılatının nasıl muhasebeleştirileceğini örnekler üzerinde açıklamak yerinde olacaktır.

Örnek 1: Tabiatan Gıda Ürünleri Sanayi ve Pazarlama A.Ş. doğadan topladığı ıhlamur, rezene, safran, papatya gibi bitkileri poşetleyerek bitki çayı formatında satışını yapmaktadır. İşletme aylık dönemler halinde raporlama yapmaktadır. İşletme, 20 işçisini, 2015/Haziran ayı içerisinde, Yalova ilinde, ıhlamur çiçeği toplamak üzere istihdam etmiştir. Ihlamur çiçeğinin toplanması ile ilgili haziran ayı içerisinde ortaya çıkan maliyetler aşağıdaki gibidir;

Direkt işçilik ücretleri	40.000 TL
Endirekt işçilik ücretleri	10.000 TL
Nakliye ve personel taşıma giderleri	4.000 TL
Yemek giderleri	5.000 TL
Sigorta giderleri	1.000 TL
Ambalaj maliyetleri	3.000 TL
Haziran ayına ait amortisman gideri	2.000 TL
Kira gideri	2.000 TL
Vergi ve harçlar	1.000 TL

Haziran ayı içerisinde 2 ton ıhlamur çiçeği toplanmış ve tamamı dağıtıcı firmaya, banka ödemesi karşılığında, 120.000 TL'ye (% 18 KDV hariç) satılmıştır.

- Dönem içinde ortaya çıkan giderlerin kaydı

<hr/>		<hr/>	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		40.000	
- Direkt İşçilik Ücretleri	40.000		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		28.000	
- Endirekt İşçilik Ücretleri	10.000		
- Nakliye ve Pers.Taş.Gid.	4.000		
- Yemek Giderleri	5.000		
- Sigorta Giderleri	1.000		
- Ambalaj maliyetleri	3.000		
- Amortisman gideri	2.000		
- Kira gideri	2.000		
- Vergi ve harçlar	1.000		
... İLGİLİ HESAPLAR			68.000
<hr/>		<hr/>	

- Doğadan toplanan ürünlerin maliyetlerinin ilgili stok hesabına alınması süreci

<hr/>		<hr/>	
-------	--	-------	--

<hr/>		/		<hr/>	
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM HESABI				68.000	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ					
YANSITMA HESABI				40.000	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ					
YANSITMA HESABI				28.000	
<hr/>		/		<hr/>	
<hr/>		/		<hr/>	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ					
YANSITMA HESABI				40.000	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ					
YANSITMA HESABI				28.000	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ				40.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ				28.000	
<hr/>		/		<hr/>	
<hr/>		/		<hr/>	
152 MAMULLER HESABI				68.000	
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM					
HESABI				68.000	
<hr/>		/		<hr/>	
- Doğadan toplanan ıhlamur çiçeklerinin satışı ve satılan malın maliyeti kaydı					
<hr/>		/		<hr/>	
102 BANKALAR HESABI				141.600	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI				120.000	
391 HESAPLAN KDV HESABI				21.600	
<hr/>		/		<hr/>	
<hr/>		/		<hr/>	
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ HESABI				68.000	
152 MAMULLER HESABI				68.000	
<hr/>		/		<hr/>	

Örnek 2: Vira Balıkçılık Ltd.Şti. İzmir ilinde balıkçılık faaliyetinde bulunmaktadır. İşletme, çiftlikte balık üretimi yapmamakta, sadece ege denizinde avcılık yapmaktadır. İşletmenin dönem sonu itibariyle soğuk hava deposunda bulunan ve kayıtlı değeri 40.000 TL olan mezgit balığı bulunmaktadır.

a) Vergi Usul Kanunu çerçevesinde; dönem sonu itibariyle balıkların değerinde % 10'dan fazla değer düşüklüğü tespit edilmiştir. Mezgit balıklarının dönem sonu itibariyle emsal değeri 34.000 TL'dir.

b) Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde; dönem sonu itibariyle balıkların tahmini satış fiyatı 39.000 TL ve tahmini satış giderleri 2.000 TL'dir.

Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde yapılacak olan kayıtları ayrı ayrı inceleyelim.

a) Vergi Usul Kanunu çerçevesinde yapılacak olan kayıt

VUK'a göre doğadan toplanan balıklar, tarımsal faaliyet kapsamındadır ve maliyet bedeli ile kayda alınır. Dönem sonunda maliyet bedelinde % 10'dan fazla değer düşüklüğü varsa emsal bedel ile değerlendirilerek, değer düşüklüğü için karşılık ayrılır. Dolayısıyla, 40.000 TL maliyetli mezgit balığının dönem sonu itibariyle emsal değeri 34.000 TL olduğu için 6.000 TL karşılık ayrılır ve aşağıdaki gibi kaydedilir.

654 KARŞILIK GİDERLERİ HESABI	6.000
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	
KARŞILIĞI HESABI	6.000

b) Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde yapılacak olan kayıt

TMS'ye göre doğadan toplanan balıklar, stoklar standardı kapsamında değerlendirilir. Dolayısıyla, dönem sonunda net gerçekleşebilir değeri tespit edilmesi gerekmektedir. Örnekte verilen mezgit balığının net gerçekleşebilir değeri aşağıdaki gibi belirlenir.

Balığın tahmini satış fiyatı	39.000 TL
Balığın tahmini tamamlanma maliyeti	(--- TL)
Balığın tahmini satış gideri	(2.000 TL)
Balığın net gerçekleşebilir değeri	37.000 TL
Balığın maliyet değeri	40.000 TL
Balığın değerinde meydana gelen düşüş	3.000 TL

 62X STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

KARŞILIK GİDERLERİ HESABI

3.000

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

KARŞILIĞI HESABI

3.000

TMS açısından, stok değer düşüklüğü karşılığına ilişkin giderler, satışların maliyeti sınıfında raporlanması gerekmektedir. Bu bağlamda, 3.000 TL'lik karşılık gideri, 62 no.lu satışların maliyet hesap grubunda tanımlanacak olan 62X Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri Hesabı isimli bir hesapta izlenmesi uygun olacaktır.

5. Sonuç

Doğadan elde edilen ürünler, iki şekilde sağlanmaktadır. Birincisi planlı ve kontrollü olarak yapılan tarımsal üretim yoluyla, ikincisi ise doğadan toplama yoluyla. Doğadan elde edilen ürünlerin büyük bir kısmı üretim yoluyla sağlansa da, doğadan toplama yoluyla elde edilen ürünlerin miktarı da önemli bir yere sahiptir. Özellikle tıbbi ve kozmetik ürünlerin üretiminde, genellikle doğadan toplanan ürünlerin kullanılması, ayrıca insan eli değmemiş ve doğal olarak ifade edilen söz konusu ürünlere olan talebin fazla olması, doğadan toplanan ürünlerin önemini artırmaktadır.

Doğadan toplanan ürünlerin muhasebe boyutunun incelendiği bu çalışmada, doğadan toplanan ürünlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak, vergi mevzuatı ile TMS arasında, önemli benzerliklerin tespit edilmesinin yanında bazı farklılıkların da olduğu belirlenmiştir. Doğadan toplanan ürünler, vergi mevzuatı açısından tarımsal faaliyet kapsamında değerlendirilmekte ve ürünler, maliyet bedeli ile kayda alınması gerekmektedir. Dönem sonunda, yine maliyet bedeli ile değerlendirilmekte, ancak % 10'dan fazla değer düşüklüğü tespit edilirse, emsal bedel ile değerlendirilmesi ve değer düşüklüğü için karşılık ayrılması, söz konusu olabilmektedir.

TMS açısından, doğadan toplanan ürünler tarımsal faaliyet şartlarını taşımamakta, TMS 2 Stoklar kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, doğadan toplanan ürünler stok gibi işleme tabi tutularak, maliyet bedeli ile kayda alınıp, dönem sonunda maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Yine vergi mevzuatı ile aynı olarak değer düşüklüğü söz konusu ise karşılık ayrılarak, değer düşüklüğü tutarı, kapsamlı gelir tablosuna yansıtılması gerekmektedir.

Kaynakça

- Akdoğan N., Sevilengül, O., 2007. “ Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler, Mali Çözüm Dergisi. 84 (2007): 45.
- Baser, K.H.C., 1997. Tıbbi ve Aromatik Bitkilerin İlaç ve Alkollü İçki Sanayinde Kullanımı, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 39. (Aktaran; Bayram, E. ve Diğerleri, 2010).
- Bayram, E., Kırıcı, S., Tansı, S., Yılmaz, G., Arabacı, O., Kızıl, S., Telci, D., 2010. “Tıbbi Ve Aromatik Bitkiler Üretimine Arttırılması Olanakları”. Türkiye Ziraat Mühendisliği VII. Teknik Kongresi Bildiriler Kitabı-I, 437–456, 11– 15 Ocak, Ankara.
- Gönen, S. Ve Demir, Ç. (2012), Vergi Usul Kanunu ve KOBİ TFRS Bölüm 13 Açısından Stokların Karşılaştırılması, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi. 2 (2012): 164-171
- Gücenme Gençoğlu, Ü., Karabınar S., Özerhan Y., (2013) ,Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama Ve Araştırma Merkezi, Yayın No: 424956, Sakarya
- Kumar, S.A. 2009. Plants-based Medicines in India. (Aktaran; Bayram, E. ve Diğerleri, 2010).
- Lange, D., 2006. International Trade in Medicinal and Aromatic Plants, Medicinal and Aromatic Plants, 155-170. (Aktaran; Bayram, E. ve Diğerleri, 2010).
- TMS 2 Stoklar Standardı 15/01/2005 tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazete, http://kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf, (Erişim Tarihi: 03.07.2015).
- TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, 24/02/2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazete http://kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS41.pdf, (Erişim Tarihi: 03.07.2015).
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 6 Ocak 1961 gün ve 10700 sayılı Resmi Gazete
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 04.01.1061 tarih ve 10703 – 10705 sayılı Resmi Gazete
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 21.06.2006 Tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete

Accounting Of Products Gathered From Nature

Ahmet GÖKGÖZ

Yalova University,
Faculty of Economics and Administrative
Sciences, Yalova, Turkey
ahmetgokgoz83@gmail.com

Erdal YILMAZ

Ondokuz Mayıs University,
Faculty of Tourism,
Samsun, Turkey
erdalyilmaz1971@hotmail.com

Extensive Summary

Inputs or raw materials for sectors such as food, industry, health etc. are generally provided by nature. Products collected from nature are basically derived by two ways. First, by production as part of agricultural activities and second, by gathering directly from nature. As a result of a rise in demand subject to the increase in human population, gathering from nature remains insufficient in terms of satisfying the demand. In such a situation, planned and controlled agricultural production becomes an obligation.

Along with the majority of products obtained from nature are provided by agricultural production, a significant amount is also provided by gathering. Today, there are many goods obtained by gathering which have considerable trading volumes by numbers. When referring to products obtained by gathering, it does not only mean herbal products used in medical and cosmetic field and utilized as food. Seafood caught as part of oceanic fishing such as sea-fish, mussels and octopus and bird species that had been hunted might be evaluated as products gathered from nature. In our country, thyme, bay leaf, sage, linden, fenugreek, liquorice, black-caraway, saffron, fennel, juniper, caper, coriander, sumac, mahaleb cherry, dog-rose, chestnut, pine nuts, blackberry, arbutus unedo, mistletoe, cornflower, plantain, mallow, acorn, pine cones, seafood and bird species might be regarded as products gathered from nature and traded.

The scope of this study is the products gathered from nature and, the products produced in the context of agricultural activities are out of the context of this research. Therefore, the aim of this study is to explain the accounting of the products obtained by gathering within the framework of Turkish Tax Legislations and Turkish Accounting Standards (TAS). In literature review, a study examining products gathered from nature within the framework of Turkish Tax Legislations and TASs has not been met and thus, a new sight is tried to be formed in this study.

As Turkish Tax Legislations are analyzed, the products gathered from nature are assessed in the context of agricultural activities and these aforementioned products need to be evaluated with their costs. According to Turkish Tax Legislations, the products gathered from nature are assessed as “agricultural activity” and the income as a result of these activities as “agricultural earnings”. Nevertheless, the category within the products gathered from nature is evaluated and thus accounting of these products is differentiated according to TASs. Subjects regarding agricultural activities are explained in Agricultural Activities Standards with no. 41 according to TASs.

In this research, by examining the accounting extent of the products gathered from nature and related to accounting of these products, some differences had been identified along with significant similarities between tax legislations and TASs. Products gathered from nature, according to tax legislations, are evaluated in the context of agricultural activities and should be recorded with their cost value. On the other hand, according to TASs, these products does not bear agricultural activity conditions and should be evaluated in the context of TASs no.2 Reserves (Inventory).