

TARIMSAL FAALİYETLERİN ULUSLARARASI KAMU MUHASEBE STANDARDI IPSAS-27'YE GÖRE DEĞERLENDİRİLMESİ



Kafkas Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi
KAÜİBFD
Cilt, 9, Sayı 18, 2018
ISSN: 1309 – 4289
E – ISSN: 2149-9136

Makale Gönderim Tarihi: 03.10.2018 Yayına Kabul Tarihi: 07.10.2018

Nusret YAZICI
Dr.
Çevre ve Şehircilik
Bakanlığı
nusretyazici@hotmail.com
ORCID ID: 0000-0003-
0149-0358

ÖZ Özellikli sektörlerden biri olan tarım sektörü, aynı zamanda finansal bilginin belirlenmesinin ve değerlendirilmesinin sorunlu olduğu alanlardan birisidir. Kamunun önemli ağırlığının ve kontrolünün olduğu tarım sektöründe finansal bilgilerinin doğru ve tam açıklanması önem arz etmektedir. Bu nedenle hem özel sektör hem de kamu sektörü için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) yayınlanmıştır. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS) dünya genelindeki kamu kuruluşlarının finansal tablolarının hazırlanmasında kullanılmak üzere ve finansal raporlamanın kalitesini artırmak amacıyla düzenlenmiştir. Bu çalışmanın amacı IPSAS 27 Tarım Standardı'nı değerlendirip uygulamada çıkabilecek sorunları incelemektir.

Anahtar kelimeler: Finansal Raporlama, IPSAS, Tarım

JEL kodları: M40, M41, M49

Kapsamı: İşletme

Türü: Derleme

DOI:10.9775/kauiibfd.2018.029

Atıfta bulunmak için: Yazıcı, N. (2018). Tarımsal faaliyetlerin uluslararası kamu muhasebe standardı IPSAS-27'ye göre değerlendirilmesi. *KAÜİBFD*, 9(18), 629-639.

**EVALUATION OF AGRICULTURAL
ACTIVITIES ACCORDING TO
INTERNATIONAL PUBLIC
ACCOUNTING STANDARD BY
IPSAS-27**



Kafkas University
Economics and Administrative
Sciences Faculty
KAUJEASF
Vol. 9, Issue 18, 2018
ISSN: 1309 – 4289
E – ISSN: 2149-9136

Article Submission Date: 03.10.2018 *Accepted Date: 07.10.2018*

Nusret YAZICI
PhD
Ministry of Environment
and Urbanisation
nusretyazici@hotmail.com
ORCID ID: 0000-0003-
0149-0358

ABSTRACT The agricultural sector, which is one of the featured sectors, is also one of the areas where financial information and valuation are problematic. It is important to provide accurate and complete disclosure of the financial information in the agricultural sector, which is dominated and controlled by the government. Therefore, International Financial Reporting Standards (IFRS) have been published for both private and public sectors. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) are designed to be used in the preparation of financial statements of public institutions and to improve the quality of financial reporting. The purpose of this study is to study the IPSAS 27 Agricultural Standard and examine the problems that may arise in practice.

Keywords: Financial Reporting, IPSAS, Agriculture

JEL codes: M40, M41, M49

Scope: Business

Type: Review

Cite this Paper: Yazıcı, N. (2018). Evaluation of agricultural activities according to international public accounting standard by IPSAS-27. *KAUJEASF*, 9(18), 629-639.

1. GİRİŞ

Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde kurulan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB) tarafından hazırlanıp yayınlanmaktadır. IPSAS'lar özel olarak dünya genelindeki kamu kuruluşlarının finansal tablolarının hazırlanmasında kullanılmak üzere ve finansal raporlamanın kalitesini artırmak amacıyla düzenlenmiştir.

İPSAS'lar, kamu kuruluşları için genel amaçlı mali sisteme uygulanacak şekilde tasarlanmış tahakkuk temelli Uluslararası Raporlama Standartlarına (IFRS) dayanmaktadır. Her ne kadar IFRS'ler dayanak olarak alınmış olsa da kamu sektörünün özellikleri de dikkate alınarak kamu finansal raporlamanın kalitesini arttıracak şekilde doğru sunum yapılması amaçlanmıştır. IPSAS'lar genel amaçlı finansal tabloların tanıma, ölçme, sunum ve açıklama gerekliliklerini ortaya koymaktadır

IPSAS'lara uygun olarak hazırlanacak mali tablolar, idarelerin kontrol ettiği tüm kaynakların hesap verebilirliğini ve bunların dağıtımını değerlendirerek idarenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında tam ve doğru bilgiler sunulmasını sağlar.

Tahakkuk esaslı muhasebe temelli olan IPSAS'ların uygulanması kamu sektöründe sunulan mali tabloların tutarlılığına, denetimin kalitesine ve iç kontrollerin iyileştirilmesine önemli katkı sağlayacaktır. Bu noktada IPSAS'ların temel amacı kamu sektörünün sunduğu mali raporları standart hale getirerek şeffaflığı ve hesap verebilirliği sağlamaktır.

IPSASB, IPSAS'ları geliştirmek ve yayınlamak için Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (AC) tarafından eski Kamu Sektörü Komitesi (PSC) temelinde kurulmuş bağımsız bir kuruldur. IPSASB, kamu sektörü için tek küresel bağımsız muhasebe standardı belirleyicisidir. Faaliyetleri IFAC tarafından desteklenen IPSASB, 1997 yılından beri kamu sektörü için muhasebe standartları geliştirmekte ve yayınlamaktadır (Müller & Berger, 2018).

Bu standartlardan birisi de IPSAS 27 Tarım Standardı'dır. Standart, Tarımsal faaliyetlerin raporlanmasında, tarım arazileri ve faaliyetlerinin önemli bir kısmının devlet mülkiyetinde olduğu ülkelerde önem görse de çoğu ülkelerin kamu sektörü raporları hazırlayıcıları tarafından göz ardı edilmektedir.

Bu çalışmada IPSAS 27 Tarım Standardı değerlendirilerek standardın muhasebeleştirilmesinde ele alınan ilkeler, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 41 ile farklılıkları ve standardın uygulanmasına ilişkin eleştiriler incelenmeye çalışılacaktır.

2. ÜLKEMİZDE KAMU MUHASEBE STANDARTLARININ UYGULANMA GEREKLİLİĞİ

Kamu kesiminin faaliyet gösterdiği alanlarda yaşanan gelişmeler nedeniyle kamu program ve organizasyonlarının amaçlarının net bir şekilde ortaya konulamaması, hesap verme yükümlülüğünün yeterince karşılanamaması ve yatırımlarda etki analizlerinin tam olarak yapılamaması gibi nedenler kamu yönetimlerini yetersizlik psikozuna sürüklemektedir. Bütün kamu yönetimlerini etkileyen yeniden yapılanma çabaları kamu kaynaklarının daha iyi kullanılıp yönetilmesini hedeflemekte ve dolayısıyla kamu mali yönetimlerinde radikal değişiklik ve yenilikler öngörmektedir (Karaarslan, 2002).

Üstün, astı denetlemesi anlamına gelen dikey hesap verebilirlik mekanizmalarına vurgu yapan geleneksel kamu yönetiminin aksine yeni kamu yönetimi, hesap verebilirlik anlayışında performansa dayalı sorumluluğa önem vermektedir. Bu anlayış; hesap verebilirlik ve kamu kaynağının etkili, ekonomik ve verimli kullanımı üzerine inşa edilmiştir. Yeni yönetim anlayışı; uzun vadeli amaç ve hedefler belirlemede, kaynaklar bu amaç ve hedeflere ulaşmak için kullanılmakta ve bu sayede performans ölçümleri gerçekleştirilerek kamu kaynağından en yüksek verim alınmaya çalışılmaktadır (Kırılmaz & Atak, 2015, s. 194).

Tüm bu sürece ait uygulama sonuçları ise etkin bir raporlama sistemi ile kamuoyuna duyurulmalıdır. Süreç, kendini planlama, programlama ve raporlama şeklinde göstermelidir.

Uluslararası gelişmeler ve kamu sektörünün ekonomi içindeki büyüklüğü göz önüne alındığında, kamu sektörü muhasebesinin önemi net bir biçimde ortaya çıkmaktadır. 5018 Sayılı Yasa, Türk Kamu Mali Yönetim Sistemi'ni, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımı, şeffaflık, kamu hesap verebilirliğinin teşvik edilmesi, tahakkuk esaslı devlet muhasebesi, analitik bütçe sistemi ve iç kontrol gibi çağdaş mali yönetim ilke ve uygulamalarıyla uyumlaştırmayı amaçlamıştır. Böylece devlet muhasebesi de kamu sektörü muhasebesi anlamında şekillenmeye başlamıştır (Sevim, Bozdoğan & Toprakkaya, 2009, s. 43). Bu da devlet muhasebesinden -nakit esaslı muhasebeden- tahakkuk esaslı muhasebe uygulamalarına geçişi zorunlu kılmıştır.

Kamunun varlık ve yükümlülüklerinin, gelir ve giderlerinin gerçeğe uygun değerleri ile gösterilmesi ve denetlenebilirliği uluslararası raporlama standartlarına uyulması ile mümkün olacaktır. IPSASB, kural bazlı uygulamadan ilke bazlı uygulamayı benimseyen, IFRS'leri, bölgesel yasal sınırlardan kurtararak kamuda da tek bir raporlama dili oluşturmaya yönelik olarak uyarlamıştır. Ülkemizde Kamusal Raporlama Standartlarının ülke

uygulamalarına uyarlanması ve yasal statü kazandırılması amacıyla, 2006 tarihinde Kamu Devlet Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. Kurul 30 adet IPSAS'ı çevirerek Devlet Muhasebe Standardı (DMS) kodu ile resmi gazetede yayınlamıştır.

3. IPSAS- 27 TARIM STANDARDI'NIN AMACI VE KAPSAMI

Tarım sektörünün diğer sektörlerde bulunmayan birçok kendine özgü yönü vardır. Örneğin biyolojik varlıklar olarak tanımlanan hayvanlar ve bitkiler organik karakterlidirler ve depolama süreleri kısıtlıdır. Yine tarımsal üretim faaliyetleri, doğa koşullarına bağlıdır. Aynı ürün, farklı havzalarda farklı özellikler gösterebilmektedir. Sektörün diğer bir önemli farklılığı ise yukarıda bir kısmını saydığımız sebeplerden dolayı ülkelerin kendi çiftçilerine rekabet gücü kazandırmak amacıyla tarımsal desteklemelerde bulunmasıdır.

Tarımsal üretim sürecinde; birçok tarımsal ürünün birbirleriyle örtüşen zamanlarda birlikte üretilmesi, tarımsal üretim için yapılan harcamalardan ilgili döneme ait olan payın belirlenmesinin zorluğu, işletme sahiplerinin kendi emeklerini dikkate almayışı ve ücretlerin tarımsal ürünler karşılığı veya emek yardımı şeklinde ödenmesi gibi durumların varlığı tarımsal üretime dair muhasebe bilgilerinin tespit edilmesini güçleştirmektedir (Doğan, Arslan & Berkman, 2015, s. 40). Bu nedenle üretim süreçleri sonucunda elde edilen tarımsal ürünlere ilişkin gerçek ve doğru raporlama yapılması zorlaşmaktadır.

Tarımsal faaliyetlerin önemli bir kısmının devlet eliyle yürütüldüğü ülkelerde tarım standardına kısmen önem atfedilse de standart tarımsal faaliyetlerin raporlanmasında çoğu zaman dikkate alınmamaktadır.

Standardın amacı tüm bu olumsuzlukları ortadan kaldırmak için; tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine ve açıklanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir. IPSAS 27 standardına ilişkin tarımsal faaliyetler yürüten idareler bu standardı, biyolojik varlıklar ve hasat noktasındaki tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilmesinde uygulayacaklardır (IPSAS 27 md. 1- 2).

Tarımsal faaliyetle ilgili; arsa ve araziler, maddi olan ve olmayan duran varlıklar ve hizmet sağlamak amacıyla bulundurulmuş biyolojik varlıklar için bu standart uygulanmaz. Hizmet sağlamak için tutulan biyolojik varlıklara örnek olarak: güvenlik amaçlı atlar ve köpekler, eğlence amaçlı park ve bahçelerdeki ağaçlar ve bitkiler gösterilebilir. IPSASB, bu tür biyolojik varlıkların, yukarıda bahsettiğimiz biyolojik dönüşüm veya hasat noktasındaki tarımsal ürününün kalitesinde veya miktarında değişime rutin olarak hizmet etmek amacıyla elde tutulmadıklarından dolayı tarımsal faaliyette kullanılmadıklarını belirtmektedir (Irungu, 2011, s. 9).

Standart, hasattan sonraki tarımsal ürünlere uygulanmadığı gibi hasattan

sonraki tarımsal ürünlerin işlenmesini de kapsamaz. Elmanın sirkeye dönüştürülmesi gibi. Bu aşamada IPSAS 12 Stoklar Standardı uygulanır.

4. TARIMSAL FAALİYET SAYILMANIN KOŞULLARI

IPSAS 27, tarımsal faaliyeti; bir idarenin; satış, herhangi bir ücret ödemedi ya da nominal bir ücret karşılığında canlı hayvanların veya bitkilerin (biyolojik varlıklar) biyolojik dönüşümü veya hasadı yönetmesi olarak tanımlamaktadır. Tarımsal ürün ise, biyolojik varlıkların hasat edilmiş ürünüdür.

Standartta tarımsal faaliyet, ormancılıktan su ürünleri yetiştiriciliğine kadar geniş bir faaliyet alanını kapsamaktadır. Bu faaliyetlerin ortak özelliklerini; değişim kabiliyeti, değişimin yönetilebilmesi ve değişimin ölçülebilmesi oluşturmaktadır (IPSAS 27 md. 10).

Değişim Kabiliyeti: Tarımsal faaliyete konu olan varlığın canlı olması ve biyolojik dönüşüm kabiliyetine sahipliğiyle ifade edilir. Tohumun fidana dönüşmesi ve fidanın da meyve/sebze vermesi değişim kabiliyetinin göstergesidir.

Değişimin Yönetilebilmesi: İdarenin üretim süreçlerinin gerçekleşmesi için gereken şartları sağlayarak biyolojik dönüşüme imkân vermesidir. İdarenin yönetemeyeceği alanlardan elde edilen ürünler , tarımsal faaliyet niteliğinde sayılmamaktadır.

Değişimin Ölçülebilmesi: Biyolojik dönüşüm süreci içinde, belirli zaman aralıklarında tarımsal ürünün kalite veya miktarında meydana gelen değişikliğin devamlı olarak belirlenebilmesi ve izlenebilmesine ilişkindir (Özdemir, 2010, s. 762). Örneğin, genetik özellikler, yoğunluk, yağ miktarı vb. gibi değişimler, rutin bir yönetim işlevi olarak ölçülür ve izlenir.

5. TARIMSAL FAALİYETİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

5.1. Biyolojik Varlığın Tanınması

İdarenin biyolojik varlığı muhasebeleştirilebilmesi için varlığın, kavramsal çerçevede belirtilen varlık tanımının unsurlarını taşıması gerekmektedir. İdare, aşağıdaki şartları karşılaması durumunda biyolojik bir varlığı veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirilebilecektir. Bu şartlar (IPSAS 27 md. 13):

- İdarenin geçmiş olayların sonucu olarak varlığı kontrol edebilmesi,
- Varlığa ilişkin gelecekte elde edilecek faydaların ve hizmet potansiyelinin idareye akışının olması,

- Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi olarak sıralanır.

Tarımsal faaliyette kontrol, yasal sahiplik, hayvanların damgalanması veya markalanması, doğum ve yetiştirme olarak açıklanabilir.

Biyolojik varlıklardan beklenen, nakit akışlarının gelecekte bir ekonomik fayda yaratma olasılığıdır. Ölçüm kriteri ise; varlığın gerçeğe uygun değeri ya da maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi anlamına gelmektedir (Yılmaz, 2014, s. 236).

5.2. Biyolojik Varlığın ölçümü

IPSAS 27’de tanımlanan biyolojik varlıklar, tarımsal faaliyet içerisinde yer alan hayvanlar ve bitkileri temsil ederler. Standart, biyolojik varlıkları, tüketilebilir biyolojik varlıklar ve taşıyıcı biyolojik varlıklar olmak üzere ikiye ayırır. Tüketilebilir biyolojik varlıklar; hasat edilen ve satılan varlıklardır. Taşıyıcı biyolojik varlıklar ise; tarımsal ürün olarak değerlendirilmeyen fakat bir yıldan fazla süreli olarak kullanılan ve kendilerini yeniden üreten biyolojik varlıklardır.

Standart, tüketilebilir ve taşıyıcı biyolojik varlıklar arasında ayırım yaparken olgunlaşmış ve olgunlaşmamış biyolojik varlık ayırımına da dikkat eder. Bu ayırımın yapılması gelecekteki nakit akışlarının zamanlamasına ve hizmet potansiyelinin değerlendirilmesine yardımcı olur.

Standart, biyolojik varlıkları yukarıdaki gibi bir ayırma tabi tutsa da, biyolojik varlıkların ölçümü aynıdır. IPSAS 27, ilk ve onu izleyen muhasebeleştirme dönemlerinde, bir biyolojik varlığın gerçeğe uygun değerinin, güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayımına dayanmaktadır.

Biyolojik varlıklar, muhasebeleştirme kriterini karşıladıktan sonra, gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumları hariç olmak üzere, ilk ve izleyen muhasebeleştirmede satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile ölçülürler (IPSAS 27 md. 16).

Biyolojik varlığın gerçeğe uygun değeri, bulunduğu konum ve duruma bağlı olarak değişebilir. Gerçeğe uygun değer, biyolojik varlığın fiyatından bedelli veya bedelsiz olarak ilgili pazara veya dağıtılacağı yere getirilmede üstlenilecek nakliye ve diğer maliyetlerin (satış maliyetleri) düşülmesi ile bulunulacak değerdir.

IPSAS 27 md. 19’da, biyolojik varlıklar ve tarımsal ürünler için gerçeğe uygun değer ölçülmesinin, biyolojik varlıkları ve tarımsal ürünleri, önemli özelliklerine göre gruplayarak kolaylaştırılabileceği açıklanmıştır. Varlıklar, pazarda özelliklerine göre fiyatlandırılırlar. Bu nedenle bir ürünün çeşidinin

veya kalitesinin değişmesi ürünün fiyatının farklılaşmasına neden olmaktadır.

Günümüzde, tarımsal girdi kullanan birçok sanayi işletmesinin sözleşmeli tarım yöntemine ilgisi giderek artmaktadır. Bu yöntemde, üretici ve sanayicinin hakları, bir sözleşme sayesinde korunmaktadır. Diğer bir ifadeyle, arz-talep ve fiyat gibi temel faktörlerde meydana gelebilecek mevsimsel dalgalanmalardan etkilenmemek için tarımsal ürünler ile ilgili pazarlama ve fiyat taahhüdünde bulunmaktadır. Ancak IPSAS 27 md. 20'ye göre, gerçeğe uygun değer cari piyasayı yansıttığından canlı varlık veya tarımsal ürünün değeri sözleşmeler nedeniyle değiştirilmez. Sözleşme fiyatı ile gerçeğe uygun değer örtüşmüyorsa ve üretici açısından dezavantajlı bir durum oluşuyorsa bu durumda IPSAS 19 Karşılıkların Hükümleri uygulanır (Büyükipekçi & Kağıtçı, 2014, s. 109).

Standart, gerçeğe uygun değer belirlenmesinde, öncelikle aktif bir piyasada oluşan fiyatı esas almaktadır. Birden fazla aktif piyasanın var olması durumunda, ulaşılabilir en uygun fiyat, aktif bir piyasanın olmaması durumunda ise sektör kıyaslamaları dikkate alınır.

IPSAS 27 Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde aşağıdaki süreci takip etmektedir.

Tablo 1. Gerçeğe Uygun Değer Belirlenme Süreci

Aktif bir piyasa mevcut mu?	Evet	Bu piyasadaki kayıtlı fiyat, o varlığın gerçeğe uygun değerini belirlemek için uygun bir ölçüdür (IPSAS 27 md. 21).
	Hayır	İdare, gerçeğe uygun değer belirlenmesinde aşağıdakilerden bir veya daha fazlasını kullanabilir (IPSAS 27 md. 22): <ul style="list-style-type: none">İşlem tarihi ile raporlama tarihi arasında, ekonomik şartlarda önemli bir değişiklik meydana gelmemiş olması şartıyla, piyasada gördüğü son işlem fiyatıPiyasadaki benzer varlıkların aralarındaki farklılıklara göre düzeltilmiş fiyatıKile veya hektar gibi ifade edilen sektör göstergeleri
Aktif piyasa birden fazla mı?	Evet	İdare farklı aktif piyasalara erişebiliyorsa erişmesi en uygun olan piyasanın fiyatı kullanılır.

Kaynak: IPSAS 27'den faydalanılarak oluşturulmuştur.

Gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda, varlığın beklenen net nakit akışlarının bugünkü değeri belirlenmiş bir oranda iskonto edilerek kullanılmalıdır (IPSAS 27 md. 24).

Tüm bu ölçüm yöntemlerine rağmen piyasada oluşan fiyatlar güvenilir olmayabilir ve biyolojik varlığın mevcut durumunu yansıtmayabilir. Bu durumda gerçeğe uygun değer, söz konusu biyolojik varlık maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğünün düşülmesi suretiyle ölçülür. Varlığın gerçeğe uygun değerinin yeniden güvenilir bir şekilde ölçülmesi durumunda, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden ölçülmeye devam edilir.

5.3. Kazanç ve Kayıpların Muhasebeleştirilmesi

Bir biyolojik varlığın kazanç ve kaybı ilk muhasebeleştirilmesinde ve izleyen dönemlerde ortaya çıkabilir. Biyolojik varlıklar, gerçeğe uygun değerle değerlendirilirken bunlara dair kazanç ve kayıplar oluştuğu dönemin raporlarına yansıtılır. Bunun yanında, gerçeğe uygun değerde meydana gelen her türlü değişikliğin kazanç veya kayıp olarak gelir tablosunda gösterilmesi, bütün biyolojik varlıklar için uygun bir yöntem olarak görülmeyebilir (Aryanto, 2011)

IPSAS 27, muhasebeleştirmede birikim kavramını temel mantık olarak kullanmaktadır. Biyolojik varlıkların gerçeğe uygun değerindeki değişikliklerden kaynaklanan farklar, kar veya zarar olarak raporlanmaktadır. IPSAS 27, biyolojik varlıkların taşıyıcı ve tüketilebilir ayırımına gidilmeden tüm varlıkların gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilerek, değerlendirme farkından oluşan kar veya zararın raporlanması gerektiğini belirtmiştir. Oysaki TMS 41 Tarım Standardı (madde 2.b-2.c), biyolojik varlıklardan taşıyıcı bitki olanların ürünleri haricindekilerin bu standarttan çıkartılarak TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı ve bu varlıklarla ilgili devlet teşviklerinin ise TMS 20 Devlet Teşvikleri Standardına göre raporlanmasını hükmetmiştir.

Bizce, bu yaklaşımın taşıyıcı biyolojik varlıkların kalıntılarının önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olduğu durumlarda uygulanması gerekir. Taşıyıcı varlıkların tamamı ister bitkisel ister hayvansal olsun diğer varlıkları üretmek için kullanılır. Bu biyolojik varlıklar, taşıyıcı nitelikleri ortadan kalktığında, verimleri düştüğündeki değerleri önemsiz ise bu standart kapsamında çıkarılmalıdır. Söz konusu varlığın taşıyıcı özelliği ortadan kalktıktan sonraki değeri önem atfediyorsa ilgili varlık bu standart kapsamında değerlendirilmelidir.

6. SONUÇ

Kamunun, hesap verme sorumluluğunu yeterince yerine getirememesi, kaynakları etkin kullanamaması ve bunun sonucunda ise oluşan ekonomik krizlerle karşı karşıya kalması, özel sektör işletmeleri gibi tüm varlık ve yükümlülüklerini şeffaf bir şekilde rapor etme ihtiyacını ortaya koymaktadır. Kamunun tarımsal faaliyetlerdeki baskın rolünün ve mülkiyetinin ağırlığı

dikkate alındığında, tarımsal faaliyetlerin raporlanmasında kullanılacak değerlendirme ölçütlerinin küresel ölçekte kabul edilen standartlara uyumlu olması gerekmektedir. IPSAS 27, IFRS'den uyarlanmış olup raporlama açısından bölgesel yasal sınırları kaldırmayı hedeflemektedir. Böylece oluşturulan raporlar şeffaf, denetlenebilir ve güvenilir bilginin sunulmasını sağlayacaktır.

IPSAS 27, biyolojik varlıklara bir bütün olarak yaklaşmakta ve değerlendirme ölçüsü olarak gerçeğe uygun değerlendirme yöntemini benimsemektedir. Oysaki her bir biyolojik varlığın özellikleri birbirinden farklılık göstermektedir. TMS 41 Tarım Standardı 2015 tarihinde güncellenerek taşıyıcı bitkileri bu standart kapsamından çıkartmıştır. Bizce, taşıyıcı bitkilerin standart kapsamından çıkarılması değerlemeye dair yaşanan sorunların çözülmesi için yeterli olmayacaktır. Bu noktada, taşıyıcı niteliğindeki tüm biyolojik varlıkların toptan bir değerlendirmeye tabi tutulması uygulamasından vazgeçilmelidir.

7. KAYNAKÇA

- Aryanto, Y. H. (2011). Theoretical failure of IAS 41: Agriculture. The Indonesian Institute of Accountants. 01 Mayıs 2018 tarihinde <http://ssrn.com/abstract=1808413> adresinden erişildi.
- Büyükepeççi, S. & Kağıtçı, A. (2014). Tarımsal faaliyetlerin TMS 41'e göre muhasebeleştirilmesi. *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 12 (1), 105-113.
- Doğan, Z., Arslan, S. & Berkman, A.N. (2015). Türkiye'de tarım sektörünün iktisadi gelişimi ve sorunları: Tarihsel bir bakış. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1), 29-41.
- IPSAS -International public sector Accounting standard- 27. 20 Ekim 2018 tarihinde http://www.ifac.org/system/files/publications/files/B3%20IPSAS_27.pdf adresinden erişildi.
- Irungu, F. T. (2011). *IPSAS 27 Biological assets*. ERNST & YOUNG. 19 Eylül 2018 tarihinde https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjfsdab4LveAhVQyqQKHVg6AFQQFjAAegQIBBAC&url=https%3A%2F%2Fwww.icpak.com%2Fwp-content%2Fuploads%2F2015%2F06%2FIPSAS-27-Presentation-for-ICPAK-7-April-2011-Biological-Assets-final-copy.ppt&usg=AOvVaw3_O2zE1GWG-pCOrdVMAvWx adresinden erişildi.
- Karaarslan, E. (2002). Kamu mali yönetimi ve tahakkuk esaslı devlet muhasebesi. *Maliye Dergisi*, 140, 57-65.
- Kırılmaz, M. & Atak, F. (2015). Kamu mali yönetiminde şeffaflık ve hesap verebilirlik araçları: Faaliyet raporları. *Ombudsman Akademik Dergisi*, 2(3), 189-217.
- Müller, T. & Berger, M. (2018). *IPSAS explained: A Summary of international public sector accounting standards, 3rd Edition*. West Sussex: Wiley.
- Özdemir, S. F. (2010). Uluslararası finansal raporlama standartları (IFRS – IAS) ile uyumlu tms türkiye muhasebe standartları TFRS. Y. Özerhan, S.S. Yanık (Ed.) *TMS 41 Tarımsal Faaliyetler* (ss. 761-792), Ankara: TÜRMOB Yayınları.

- Sevim, Ş., Bozdoğan, T. & Toprakkaya, A. (2009). Uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları perspektifinden düzenlenen devlet muhasebesi standartları ve standartların uygulanmasına ilişkin bazı öneriler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 42, 43-57.
- Tarımsal faaliyetlere ilişkin türkiye muhasebe standardı (TMS 41) hakkında tebliğ sıra No: 22. 18 Ekim 2018 tarihinde <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/02/20060224-16.htm> adresinden erişildi.
- Tarımsal faaliyetlere ilişkin türkiye muhasebe standardı (TMS 41) hakkında tebliğ (Sıra No: 22)'de değişiklik yapılmasına dair tebliğ (Sıra No: 31). 18 Ekim 2018 tarihinde <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/11/20141112-9.htm> adresinden erişildi
- Yılmaz, E. (2014). TMS-41 Tarımsal faaliyetler standardı kapsamında büyükbaş canlı varlıkların değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 22, 232-248.