

ULUSLARARASI KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE STANDARTLARI: MADDİ DURAN VARLIKLAR (IPSAS 17) STANDARDININ İNCELENMESİ

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 29.04.2023
Kabul Tarihi : 04.07.2023
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1289875

Dr. Öğr. Üyesi Hüseyin ÖZYİĞİT*
Prof. Dr. Sait Yüksel KAYGUSUZ**

Bibliyografik Bilgiler

Özyiğit, H., & Kaygusuz, S., Y. (2023). "Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları: Maddi Duran Varlıklar (IPSAS 17) Standardının İncelenmesi" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 70, Sayfa : 161-182) <https://doi.org/10.55322/mbakis.1289875>

ÖZ

Ülkeler arasındaki kamu sektörü muhasebe uygulamaları birbirinden farklı olabilmektedir. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS); kamu kuruluşlarının mali raporlamasında kaliteyi artırmak, tutarlılığı sağlamak ve kamu maliyesinde hesap verebilirliği ve şeffaflığı artırmak için tasarlanmıştır. IPSAS; Avrupa, Afrika ve Asya'daki birçok ülke de dahil olmak üzere dünya genelinde hükümet ve kamu sektörü kuruluşu tarafından kullanılmaktadır. Bu bağlamda çalışmanın amacı; IPSAS 17 Maddi Duran Varlıklar standardı hakkında açıklamalar yapmak, örnekler vermek ve kamu kuruluşlarında IPSAS 17 Maddi Duran Varlıklar standardının farkındalığını artırarak kullanılabilirliğine yardımcı olmaktır. Çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden doküman analizi yöntemi kullanılmıştır. Doküman analizi, ilgili konunun anlaşılmasına, keşfedilmesine, geliştirilmesine ve belirsizliklerinin giderilmesine imkân vermektedir. Sonuç olarak; finansmana, ilk muhasebeleştirme ve maliyet unsurlarına, amortismanlara, yeniden değerlemeye ve yetkililerin profesyonel yaklaşımlarına önem verilmesi durumunda, IPSAS 17 Maddi Duran Varlıklar standardının kamu kuruluşları tarafından uygulanabilirliğine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

* Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, huseyinozyigit@erzincan.edu.tr, ORCID: 0000-0002-0632-7931.

** Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, skaygusuz@uludag.edu.tr, ORCID: 0000-0002-9035-2047.

Anahtar Kelimeler: IPSAS, Maddi Duran Varlıklar.

Jel Kodları: M40, M41.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS: EXAMINATION OF THE PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT (IPSAS 17) STANDARD

ABSTRACT

The public sector accounting practices of the countries may be different from each other. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) are designed to improve the quality, ensure consistency and increase accountability and transparency in public finance in the financial reporting of public organizations. IPSAS is used by government and public sector organizations around the world, including many countries in Europe, Africa and Asia. In this context, the purpose of the study is to make explanations about the IPSAS 17 Property, Plant and Equipment standard, to provide examples and to help the availability of the IPSAS 17 Property, Plant and Equipment standard in public organizations by increasing awareness. Document analysis method, one of the qualitative research methods, was used in the study. Document analysis allows the understanding, discovery, development and elimination of ambiguities of the relevant subject. As a result, it is believed that if attention is paid to finance, initial accounting and cost elements, depreciation, revaluation and professional approaches of the authorities, it will contribute to the applicability of the IPSAS 17 Property, Plant and Equipment standard by public institutions.

Keywords: IPSAS, Property Plant and Equipment.

Jel Codes: M40, M41.

1. GİRİŞ

Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS) gibi muhasebe reformları, hükümetlere finansal şeffaflığı, hesap verebilirliği ve performansı artırma fırsatı sunmaktadır. IPSAS; ulusal yönetimler, il yönetimleri, yerel yönetimler, bakanlıklar, devlet kurulları, devlet komisyonları, kamu sektörü sosyal güvenlik fonları, yasal makamlar ve uluslararası hükümet kuruluşları için geçerli olmaktadır (Jorge vd., 2019: 451). IPSAS, karşılaştırılabilir finansal bilgiler oluşturarak, ülkelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri arasındaki farklılıkları azaltmaktadır. Böylece IPSAS; varlıklar, yükümlülükler ve harcamalar hakkında güvenilir bilgi sağlayarak karar verme sürecini geliştirmektedir (Biondi, 2017: 119). Halka açık şirketler için tahakkuk esaslı kayıtlar, muhasebe ve raporlamanın temel ilkesi olmasından dolayı hükümetler için önemlilik arz etmektedir. Bu nedenle, tahakkuk muhasebesinin kamu sektörü kuruluşları tarafından benimsenmesi, finansal duruma ilişkin daha detaylı bilgiler sunulmalı ve kuruluşlarının hesap verebilir ve şeffaf olmasını sağlamalıdır (Schmidhuber vd., 2022: 124). Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) bünyesinde bulunan bağımsız bir standart belirleme kuruldur (IPSASB, 2022).

IPSASB tarafından hazırlanan IPSAS, muhasebesi alanında (kamu sektörü) uluslararası standardizasyon ve rehberlik sağlamaktadır. Maddi duran varlıklara yönelik raporlama ve muhasebe esasları, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları 17 Maddi Duran Varlıklar standardında açıklanmaktadır. Genellikle kamu sektörü kuruluşlarının finansal durum tablolarında, maddi duran varlıkların önemli mülkiyetleri yer almaktadır. IPSAS 17 standardında ele alınan başlıca muhasebe konuları; varlıkların muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve amortismanların kaydedilmesidir (Kartiko vd., 2018). Kamu yöneticileri, ülke içi ve ülke dışı muhasebe sistemleri arasındaki farklılıkları azaltma noktasında zorluklarla karşılaşmaktadır. Bu durum, kamu sektöründeki muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasına yönelik bir süreci ve dolayısıyla uygun bir muhasebe ve finansal raporlama standartları setini gerektirmektedir (Vaidya, 2020). Bu bağlamda çalışmanın amacı, pratik örneklerle ve yorumlara odaklanarak IPSAS 17 Maddi Duran Varlıklar standardının uygulanması noktasında genel bir bakış açısı kazandırmaktadır. Çalışmada, IPSAS 17 standardıyla uyumlu, hükümetler ve kamu sektörü kuruluşları tarafından uygulanan örnekler verilmektedir. Çalışma ile ilgili literatür taraması yapılarak benzer araştırmalar ve bu çalışmanın diğer araştırmalardan farkı belirtilmektedir. Bununla birlikte, tahakkuk esaslı IPSAS 17 standardının kapsamı, standardın sunduğu ölçüm ve muhasebeleştirme seçenekleri ve standartta hangi muhasebe politikalarının kullanıldığı konularına yönelik açıklamalar yapılmaktadır. Ayrıca maddi duran varlıkların kullanımına, ilk muhasebeleştirilmesine, finansmanına, aktifleştirilme eşiğine, türlerine, maliyet unsurlarına ve amortismanlarına yönelik bilgiler verilmektedir. Son olarak IPSAS 17 standardı kapsamında maddi duran varlıklar sonuç kısmında değerlendirilmektedir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Araştırmayla ilgili olarak IPSAS ve IPSAS 17 Maddi Duran Varlıklar standardı üzerine yapılan çalışmalar incelenerek kronolojik sıra ile sunulmuştur. Grossi ve Pepe (2009) çalışmalarında, konsolidasyon standartlarına sahip altı ülkenin (İsveç, Birleşik Krallık, ABD, Kanada, Yeni Zelanda ve Avustralya) konsolide yıllık hesaplarını analiz ederek ülkeler arası bir karşılaştırma yapmıştır. IPSAS 6 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar standardı bağlamında, kamu muhasebesi standartlarının özel sektör uygulamalarına yakınsadığını ve standartların kamu sektörünün özelliklerine göre uyarlandığını tespit etmiştir. EY (2012) çalışmasında, Avrupa Birliği üye devletlerinin kamu muhasebesi ve denetim uygulamalarına ilişkin ayrıntılı bir rapor hazırlayarak karşılaştırmalı bir analiz yapmıştır. IPSAS standartlarını değerlendirirken mali tabloların sunumu, muhasebe olaylarının kayıt zamanı, sabit varlıkların ve karşılıkların muhasebeleştirilmesi şeklinde dört tane kriter belirlemiştir. Karşılaştırmalı analizin sonucunda, muhasebe sistemleri arasında büyük heterojenliğin ve hükümetlere ait kamu kuruluşlarında önemli farklılıklar olduğunu ifade etmiştir.

Christiaens ve diğerleri (2015) çalışmalarında hem merkezi hem de yerel yönetim düzeylerinde kamu muhasebe sistemlerinin IPSAS'a bakış açısını araştırmıştır. Çalışma bulguları, önceki çalışmaların sonuçlarıyla karşılaştırıldığında, tahakkuk esaslı muhasebenin benimsenmesine yoğun ilginin olduğu saptanmıştır. Ayrıca, IPSAS'a yönelik ülkeler ile hükümet seviyeleri arasında önemli farklılıkların olduğunu ifade etmiştir. Grossi ve Steccolini (2015) çalışmalarında, IPSAS'ın konsolidasyon uygulamalarında raporlama yapan İtalya yerel yönetimlerinin uygunluğunu araştırmıştır. Sonuç olarak, IPSAS gerekliliklerinin hesap verebilirlik amaçlarını karşılamayabileceğini ve kamu hizmetlerini sağlayan kuruluşların finansal konularda hükümetler tarafından yeterli seviyede kontrol edilmediğini ifade etmiştir. Goddard

ve diğerleri (2016) çalışmalarında, Tanzanya yerel yönetimlerinde IPSAS'ın resmi olarak benimsenmesi ile fiilen uygulanması arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Sonuç olarak, uygulama sürecini karakterize eden temel faktörün finansman sağlama açısından yasaya uygunluk olduğunu söylemiş ve resmi olarak IPSAS'ın benimsenmesi ile pratik uygulamalar arasında tutarsızlık olduğunu tespit etmiştir. Bergmann ve diğerleri (2016) çalışmalarında, OECD (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü) üye devletlerinin konsolidasyon uygulamalarını araştırmıştır. Tahakkuk muhasebesi uygulayan Avustralya, Kanada, Şili, Danimarka, Estonya, İsrail, Yeni Zelanda, Slovakya, İspanya, İsveç, İsviçre, Birleşik Krallık ve ABD ülkelerini incelemiştir. Sonuç olarak, büyük bilançolara sahip işletmelerin konsolidasyonu için genellikle özkaynak yönteminin kullanıldığını ve uluslararası muhasebe standartlarını takip eden ülkelerde kontrol kriterlerinin yer aldığını tespit etmiştir.

Adhikari ve Gårseth-Nesbakk (2016) çalışmalarında, raporlama ve bütçeleme ile ilgili temel zorluklar ve IPSAS'ın uygulanabilirliği açısından OECD üye devletlerinde kamu sektörü tahakkuklarını araştırmıştır. IPSAS'ın uygulanmasının esas olarak siyasi faktörler, teknik faktörler ve ekonomik faktörler tarafından engellendiğini tespit etmiştir. Sonuç olarak, IPSAS'ın benimsenmesinde zorlayıcı baskıların kilit rolünü vurgulamış ve uygulama sürecini engelleyen yargı yetkisine yönelik açıklamalar yapmıştır. Baskerville ve Grossi (2019) çalışmalarında, ülkelerin yerel yönetimlerinde IPSAS'ın fiili uygulama sürecini araştırmıştır. Yerel yönetimlerin belirli uyarlamalara izin vererek IPSAS standartlarının daha geniş bir şekilde yayılmasına katkıda bulunabileceğini ve daha esnek bir benimseme sürecine ihtiyaç duyulduğunu söylemiştir. Umut ve Öztürk (2019) çalışmalarında, tahakkuk esasına dayanan IPSAS setinin kapsamı, hazırlanmasında izlenen yol ve IPSAS benzeri standartları benimseyen ülkeleri araştırmıştır. Sonuç olarak, kamu sektörüne özel hükümler dışında IFRS'ye benzer hükümler benimsenmesi neticesinde finansal tablo hazırlayıcıların yükünün azaltılmasını önermiştir. Brito ve Jorge (2020) çalışmalarında, IPSAS'a yönelik Yeşil Burun Adaları'nı ve Güney Asya'daki gelişmekte olan ülkeleri araştırmıştır. Tahakkuk esaslı muhasebenin doğrudan benimsenmesinin sorunlu olabileceği, IPSAS'ın daha az demokratik ve yüksek oranda dış finansmana bağlı ekonomilerle de kullanılabilirliği ve nakit bazında yinelenmeleri gerektireceği gibi tespitler yapmıştır.

Lokuwaduge ve Silva (2020), Sri Lanka'da IPSAS benimseme sürecinin farklı aşamalarını etkileyen bağlamsal değişkenleri incelemiştir. Sonuç olarak, IPSAS'ın uygulamasında önemli faktörler arasında kamu bürokrasisi, istikrarsız ekonomik koşullar, yüksek dış borç ve ülkedeki siyasi krizler olduğunu ifade etmiştir. Haijaa ve diğerleri (2020) çalışmalarında, Ürdün'de IPSAS'ı benimsemenin temel başarı faktörlerini araştırmıştır. Otuz dokuz soruluk bir anket hazırlamış ve kamu kurumlarında çalışan beş yüz kişiye göndermiştir. Ankete üç yüz yirmi altı katılımcı cevap vermiştir. Sonuç olarak, en önemli faktörlerin yerel mevzuat ve altyapı, en önemsiz faktörün ise personel eğitiminin olduğunu söylemiştir. Polzer ve diğerleri (2021), IPSAS standartlarının tam olarak uygulanmama sebeplerini araştırmıştır. İsveç, Avusturya ve İspanya gibi IPSAS'ı ilk olarak benimseyen ülkelerin, ulusal muhasebe kurallarının IPSAS gelişmelerine hızlı bir şekilde uyarlanmadığını ve bu sebeple IPSAS'ın kısmi ölçüde uygulandığını ifade etmiştir. Abdulkarim ve diğerleri (2022) çalışmalarında, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları'nın uygulanmasında kültür ve dilin oynadığı rolü araştırmıştır. 101 katılımcıdan oluşan bir örneklemden alınan veriler üzerinde t-testi, regresyon ve faktör analizleri yapılmıştır. Sonuç olarak, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları'nın yaygın olarak benimsenme olasılığı göz önüne alındığında, muhasebecilerin ve denetçilerin kültür ve dilin etkilerinin bilincinde olması gerektiğini

ifade etmiştir. Mkasiwa (2022) çalışmasında, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları uygulamalarını araştırmıştır. Veri toplamak için görüşmeler yapmış ve belgeler incelemiştir. Sonuç olarak, IPSAS standartlarının nakit esasıyla birlikte kullanılmaması ve kamu görevlilerinin geniş bir düşünce perspektifine sahip olması gerektiğini ifade etmiştir.

Literatür taraması değerlendirildiğinde; IPSAS ve IPSAS 17 Maddi Duran Varlıklar standardı üzerine yapılan çalışmaların uygulanabilirlik, uygulanabilirliği etkileyen faktörler, kültür ve dilin rolü, uygulanmama sebepleri, finansal bilgilerin olasılık teorisiyle bağlantısı, benimsenme süreci değişkenleri, benimsenmesindeki başarı faktörleri, finansal bilgilerin uyumlaştırılması, konsolidasyon, karşılaştırmalı analiz, kamu muhasebe sistemlerinin farkındalığı, resmi olarak benimsenmesi, fiilen uygulanması, raporlama ve bütçeleme sorunları gibi konulara yönelik olduğu tespit edilmiştir. IPSAS 17 Maddi Duran Varlıklar standardına ilişkin kısıtlı sayıda çalışmaya ulaşılmıştır. Bu bağlamda IPSAS standartlarının geniş bir kamu uygulama alanına hitap etmesi ve IPSAS 17 Maddi Duran Varlıklar standardının kullanılabilirliğine yönelik çeşitli örneklerle birlikte açıklamalar yapılması bakımından bu çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı öngörülmektedir.

3. YÖNTEM

3.1. Araştırmanın Modeli

Çalışma nitel araştırma yöntemlerden doküman analizi desenine göre gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın kapsamını, kamu sektörü kuruluşları ve diğer ilgili kişiler oluşturmaktadır. Doküman analizi; metin (basılı veya elektronik makale, kitap, rapor vb.), resim, ses ve video kayıtları dahil olmak üzere çeşitli türdeki dokümanları inceleme ve yorumlama sürecidir. Ayrıca karar verme, araştırma ve problem çözme gibi çeşitli amaçlar için kullanılacak dokümanlardan da ilgili bilgileri ve öngörülerini sağlamaktadır. Belgenin niteliğine ve biçimine bağlı olarak doküman analizinde farklı yöntem ve teknikler yer almaktadır (Sayer & Crawford, 2017). Metin belgelerine yönelik kalıpları, temaları ve anlamları belirlemek için içerik analizi, söylem analizi ve tematik analiz gibi teknikler kullanılmaktadır. Doküman analizi gerçekleştirilirken sırasıyla; araştırma amacının belirlenmesi, amaca yönelik belgelerin temin edilmesi, temin edilen belgelerin incelenmesi, incelenen belgelerin sınıflandırılması ve sınıflandırılan belgelerin yorumlanması adımları izlenmektedir. Doküman analizi, ilgili konunun anlaşılmasına, keşfedilmesine, geliştirilmesine ve belirsizliklerinin giderilmesine yardımcı olmaktadır (Tight, 2019).

3.2. Veri Toplama Aracı

Araştırmada, online web tabanları aracılığı ile IPSAS 17 Maddi Duran Varlıklar standardına yönelik; örnek uygulamalara, yönetmeliklere, raporlara, kullanıcılara, ulusal ve uluslararası süreli yayınlara, kitaplara ve konu ile alakalı diğer kaynaklara ulaşmak hedeflenmiştir. Bu hedef doğrultusunda; Web of Science, Elsevier, Academic Search Complete, ProQuest, PsychInfo, ERIC, Google Scholar, ScienceDirect, Emerald Insight ve TR Dizin gibi veri tabanlarında elde edilen bilgiler bütünleştirilerek doküman analizi gerçekleştirilmiştir.

3.3. Verilerin Analizi

Doküman analizinde, ilgili konu hakkında bir anlayış oluşturmak için doğru bir planlamanın yapılması, uygun analiz tekniklerinin kullanılması ve verilerin dikkatlice değerlendirilmesi gerekmektedir. İçerik analizi, kalıpları, temaları veya eğilimleri belirlemek için yazılı, sözlü veya görsel verilerin içeriğini sistematik olarak analiz etmeyi içeren bir araştırma yöntemidir (Tight, 2019). Ayrıca yazılı metinlerin içerdiği ve ilettiği mesajlar, imajlar, temsiller ve bunların kapsamlı anlam ve önemleri hakkında bir şeyler söyleyebilme ihtiyacına yardımcı olmaktadır. İçerik analizinde temelde yapılan işlem, birbirine benzeyen verileri belirli temalar ve kavramlar çerçevesinde bir araya getirmek ve bunları okuyucunun anlayabileceği bir biçimde düzenleyerek yorumlamaktır (Sayer & Crawford, 2017). Çalışmada, içerik analizine konu olan verilerin toplanması, kategorize edilmesi, incelenmesi ve yorumlanması aşamaları gerçekleştirilmiştir. Elde edilen bilgiler doğrultusunda, IPSAS 17 Maddi Duran Varlıklar standardına yönelik bulgular açıklanmıştır.

4. BULGULAR

4.1. Maddi Duran Varlıkların Finansmanı

IPSAS 17 standardı kapsamındaki maddi duran varlıkların finansmanı, öz kaynak finansmanı da dahil olmak üzere çeşitli yollarla yapılabilmektedir. Özkaynak finansmanı, maddi duran varlıkların finansmanı için cazip bir seçenek olabilir çünkü kamu kuruluşlarının borç finansmanında olduğu gibi düzenli faiz ödemeleri yapmasını gerektirmez. Ayrıca, kamu kuruluşlarına maddi duran varlıkları elde etmek için kullanılacak uzun vadeli bir finansman kaynağı sağlayabilmektedir (Ada, 2018). IPSAS 17 kapsamındaki maddi duran varlıkların özkaynak yoluyla finansmanı, kamu sektörü kuruluşları için geçerli bir seçenek olabilir, ancak bu durum, kamu kuruluşlarının genel mali stratejisi ve hedefleri bağlamında dikkatle değerlendirilmelidir. IPSAS 17 standardı kapsamında maddi duran varlıkların yabancı kaynaklarla finanse edilmesi, yeterli özkaynağına sahip olmayan kamu sektörü kuruluşları için yaygın bir durumdur (Vaidya, 2020). Yabancı kaynaklarla finansman; büyük sermaye havuzlarına erişim, düşük faiz oranları ve daha uzun geri ödeme süreleri gibi çeşitli avantajlar sağlamaktadır. Ancak, yabancı kaynaklardan sağlanan finansman belirli riskler (döviz kuru dalgalanmaları, ekonomik krizler vb.) taşımaktadır. Maddi duran varlıklarını yabancı kaynaklarla finanse etmeyi planlayan kamu sektörü kuruluşları, ilgili riskleri dikkatle değerlendirmeli ve bunları azaltmak için stratejiler geliştirmelidir (Jorge, 2015).

Maddi duran varlıkların finansmanı, öncelikle IPSAS 17 standardını uygulayan hükümet veya kamu sektörü kuruluşlarının bütçeleriyle sağlanmaktadır. Bunun nedeni, kamu sektörü kuruluşlarının uymak zorunda olduğu düzenleyici kurallardır (Kartiko vd., 2018). Finansman kaynağına bakılmaksızın IPSAS 17 standardı; maddi duran varlıkların yönetim tarafından amaçlanan şekilde kullanımı için gerekli konuma ve duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen tüm maliyetlerin (satın alma maliyeti, teslimat ve işlem maliyetleri, ithalat vergileri, diğer vergiler, kurulum ve test maliyetleri) ölçülmesini gerektirmektedir (Hepworth, 2017: 146). Bu nedenle, maddi duran varlıkları finanse ederken kamu kurumları, varlıkların satın alınması veya inşası ile ilgili tüm maliyetlerin uygun şekilde tanımlanmasını ve kaydedilmesini sağlamalıdır. IPSAS 17 kapsamında kamu kurumları, maddi duran varlıkların satın alınmasını veya inşa edilmesini aşağıda belirtilen çeşitli kaynaklar aracılığıyla finanse edebilmektedir (Schmidhuber vd., 2022: 130-133):

- Devlet Teşvikleri: Kamu kurumları, maddi duran varlıkların satın alınmasını veya inşa edilmesini finanse etmek için devletten hibe alabilir. Bu tür teşvikler, teşviğin alınacağına dair makul bir güvence olduğunda finansal tablolara gelir olarak kaydedilmektedir.
- Sermaye Finansmanı: Maddi duran varlıkları satın almak veya inşa etmek için devlet ödeneklerinin veya diğer sermaye finansmanı kaynaklarının kullanılmasını içermektedir. Sermaye finansmanı hükümet bütçelerinden, hibelerden veya diğer finansman kaynaklarından oluşabilmektedir.
- Bütçe Tahsisi: Kamu kurumları; hükümet veya diğer finansman kuruluşları tarafından sağlanan bütçe tahsisleri yoluyla maddi duran varlıkları finanse edebilir. Bu finansman kaynağı herhangi bir borçlanma veya faiz ödemesi gerektirmemektedir.
- Borçlanma: Kamu kurumları, maddi duran varlıkların satın alınmasını veya inşa edilmesini finanse etmek için bankaları, finansal kuruluşları veya diğer borç verenleri kullanabilmektedir. Burada borçlanma maliyetleri; varlığın edinilmesi veya inşa edilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebiliyorsa aktifleştirilmelidir. Aktifleştirilen borçlanma maliyetleri; dönem içinde gerçekleşen fiili borçlanma maliyetlerinden bu borçlanmalardan elde edilen yatırım gelirlerinin düşülmesi suretiyle bulunmaktadır.
- Bağışlar: Kamu kurumları, maddi duran varlıkların satın alınmasını veya inşa edilmesini finanse etmek için bireylerden, özel kuruluşlardan veya yabancı hükümetlerden bağış veya hediye alabilir. Bağışlar nakdi veya aynı katkı olarak sağlanabilmektedir.
- Kiralama: Kamu kurumlarının, maddi duran varlıkları belirli bir süre için kiralaması esnek bir finansman seçeneği sunmaktadır. Kiralama, kiralama süresi boyunca düzenli ödemeleri içermektedir.
- Kamu-Özel Ortaklıkları: Kamu-Özel ortaklıkları, maddi duran varlıkları finanse etmek ve işletmek için özel sektör kuruluşlarıyla ortaklık kurmayı içermektedir. Bu ortaklık, varlığın ürettiği gelirden bir pay karşılığında varlığı finanse eden özel sektör kuruluşlarını kapsamaktadır.

Maddi duran varlıklar elde edildikten sonra kamu kurumları, bu varlıkların maliyet değerinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararlarını düştükten sonra finansal tablolarda göstermelidir. Ayrıca amortisman, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik olarak hesaplanmalı ve gelir tablosuna yansıtılmalıdır. Kamu kurumlarının maddi duran varlıkları finanse ederken her bir finansman yöntemiyle ilişkili maliyet ve faydaları dikkatle değerlendirmesi gerekmektedir (Müller, 2018). Bu değerlendirme; kurumun mali durumu, nakit akışları, borçlanma kapasitesi ve döviz kuru gibi riskleri kapsamaktadır. IPSAS 17 standardına göre uygun muhasebe işlemleri; paydaşlar, yatırımcılar ve alacaklılar için önemli olan varlık ve yükümlülüklerin değerinin doğru raporlanmasını sağlamaktadır (Polzer vd., 2021). Genel olarak kamu kurumları, maddi duran varlıklar için finansman seçeneklerini dikkatli bir şekilde değerlendirmeli ve varlıkların mali tablolarda uygun bir şekilde muhasebeleştirilmesini sağlamak için IPSAS 17 standardı tarafından sunulan bilgileri gerektiği gibi kullanmalıdır.

4.2. Maddi Duran Varlıklarda İlk Muhasebeleştirme ve Maliyet Unsurları

Maddi duran varlıklar ilk olarak, bir işletmenin finansal durum tablosunda maliyetleri üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Maliyetler, varlığın satın alınması veya inşası sırasında ödenen nakit ve nakit benzeri ile verilen diğer tüm bedellerin gerçeğe uygun değeridir. Maliyetler aşağıdaki unsurları içermektedir (IPSASB, 2022):

- Alış fiyatı
- Varlığın mevcut konumuna ve durumuna getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen her türlü maliyetler ve
- Zorunlu olması durumunda; varlığın sökülmesi, kaldırılması veya eski haline getirilmesine ilişkin ilk tahmin değeri

Varlıklarla doğrudan ilişkilendirilemeyen maliyetler, maddi duran varlıkların bir parçası olarak kabul edilmemektedir. Bu tür maliyetlerin, başka bir muhasebe standardına göre muhasebeleştirilmesi uygun değilse, gerçekleştirildikçe giderleştirilmelidir. Örnek olarak gerçekleştirildikçe giderleştirilmesi gereken maliyetlere; yeni bir tesisin açılması, yönetsel ve genel giderler, yeni bir hizmetin sunumu ve yeni bir varlığı kullanabilmek için personel eğitimi verilebilir (Baskerville & Grossi, 2019: 96). IPSAS'ı benimseyen kamu sektörü kurumları tarafından, yeni alınan bir yedek parçanın ne zaman katma değer sağlayacağı belirlenmesi önemli ve zor bir durumdur. Genellikle yedek parçalar stoklarda izlenmektedir ve kullanıldıklarında giderleştirilmektedir. Ancak, bazı yedek parçalar stok olarak değil, maddi duran varlık olarak sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırma; birden fazla dönem kullanılması beklenen ve sadece belirli bir maddi duran varlık ile bağlantılı olarak kullanılabilen yedek parçalar için geçerlidir (IPSASB, 2022). Yedek parçaların stoklarda izlenmemesi için çok önemli olması gerekmektedir. Kamu sektörü kuruluşları, maddi duran varlık olarak nitelendirilen yedek parçaların bireysel yorumlanmasını önlemek için, finansal tablolar üzerinde önemli etkisi olan temel ve stratejik yedek parçalar listesini dikkate almaktadır. Diğer yedek parçaların da stoklarda izlenmesine karar vermektedir. Kamu kuruluşları; aktifleştirmeyi sadece maddi kalemlerle sınırlayarak, satın alınan mallar (katma değer sağlayan) için önemlilik yaklaşımını benimseyebilmektedir. Bu durum kurum içi muhasebe rehberlerinde ve finansal tablo dipnotlarında açıklanabilmektedir (Patrick vd., 2017: 14).

4.2.1. Takas Dışı İşlem Yoluyla Edinilen Bir Varlığın Tanınması

Takas dışı bir işlem (bir varlığın ücretsiz olarak veya nominal bir maliyet karşılığında edinilmesi) yoluyla elde edilen varlık, ilk olarak satın alma tarihindeki gerçeğe uygun değerinden ölçülmektedir (IPSASB, 2022). Farklı veya benzer varlıkların takas edilmesi durumunda, maliyet; alınan varlığın gerçeğe uygun değerinden (herhangi bir nakit miktarına göre devredilen varlığa eşdeğer) belirlenmektedir (Baskerville & Grossi, 2019: 99).

Tablo 1: Uluslararası Atom Enerjisi Kurumu (International Atomic Energy Agency- IAEA) Aynı Mallar

IAEA'ya bağışlanan malların değeri 3.000 Euro veya daha fazla ise gelir olarak kabul edilmektedir. Bu tür bağışlar IAEA tarafından alındığında ilgili varlıkta buna karşılık gelen bir artış olmaktadır. Gelirler, malların bağışlandığı tarih itibariyle ölçülen gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Gerçeğe uygun değer, genellikle aynı veya benzer malların aktif bir piyasadaki fiyatlarına göre belirlenmektedir.

Kaynak: IAEA, 2021.

Tablo 1'de, IPSAS 17 standardı kapsamında IAEA'nın aynı malları nasıl tanımladığı açıklanmaktadır. IAEA, değeri 3.000 Euro veya daha fazla olan varlıkların, maddi duran varlık olarak tanınmasını sınırlayan bir eşik uygulamaktadır. Eşik uygulanması, önemlilik kavramının bir gereğidir, yani eşik altındaki varlıklar önemsiz olarak kabul edilmektedir. Bu durumun; finansal durum tablosunda varlık olarak muhasebeleştirilmemesi (finansal performans tablosunda bir gelir olması), finansal tablo okuyucuları için hiçbir etkisinin olmadığı anlamına gelmektedir (IAEA, 2021).

4.2.2. Aktifleştirme Eşiği

Aktifleştirme eşiği; 12 aydan uzun (cari olmayan) gelecekte ekonomik faydalar sağlayan harcamaların bir varlık olarak aktifleştirildiği eşik noktasını belirlemektedir. Belirlenen eşik altındaki harcamalar giderleştirilerek, işletme gideri veya bakım gideri olarak adlandırılmaktadır. Aktifleştirme eşiği; kullanımına ilişkin kurallar, varlığın türüne, doğasına ve kuruluşun kapsamına bağlı olarak oldukça karmaşık hale gelebilmektedir. Bu durum varlığın, su şebekesi gibi gelecekte ekonomik fayda sağlayan bir ağına parçası olup olmadığına da bağlı olabilmektedir (Brusca vd., 2018). Önemlilik, maliyet ve fayda değerlendirilmesine dayalı olarak her bir varlık sınıfı için aktifleştirme eşiğinin belirlenmesi daha uygun olacaktır. Altyapı varlıklarının muhasebeleştirilmesi esnasında karmaşıklık olmaktadır. Bu karmaşıklığı en aza indirmek için varlık yönetimi çerçevesinin geliştirilmesi (hangi faaliyetlerin sermaye işlemlerini temsil ettiğinin tespit edilmesi ve daha düşük maliyetle bakım faaliyetlerinin belirlenmesi gibi) gerekmektedir (Jorge vd., 2016: 981).

4.2.3. İnşa Edilen Bir Varlığın Maliyetlendirilmesi

İnşa edilen bir varlığın maliyeti, satın alınan varlıktaki prensipler kullanılarak belirlenmektedir. Bu nedenle, varlığın inşa maliyetinin bir parçası olarak herhangi bir tahsisin sağlanması (dahili kâr için) uygun değildir. Tasarım hataları, israf veya endüstriyel anlaşmazlıklar gibi işletmenin katlandığı her türlü anormal maliyet giderleştirilmelidir ve varlık, maddi duran varlığın aktifleştirilmiş maliyetinin bir parçasını oluşturmamaktadır. IPSAS 5 Borçlanma Maliyetleri uyarınca özellikli bir varlığın üretimi, satın alınması veya inşası ile doğrudan bağlantı kurulabilen borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin verilmektedir, ancak zorunluluk yoktur (IPSASB, 2022). Maliyetlerin maddi duran varlığın bir parçası olarak muhasebeleştirilmesi; varlık, yönetimin amaçladığı şekilde işlev görebildiğinde sonlandırılmalı-

dır. İnşa edilen varlıklar için bu durum, varlık henüz kullanıma alınmamış olsa bile tamamen inşa edildiğinde, test edildiğinde ve amaçlanan yere kurulduğunda gerçekleşmektedir. Bir varlık inşa edildikten sonra oluşan işletme kayıpları, varlığın bir parçası olarak muhasebeleştirilmemelidir. Maliyet, varlığın muhasebeleştirilmesi sırasındaki nakit fiyatı olarak belirlenmektedir. Ödeme; normal kredi koşullarının dışına çıkılırsa, muhasebeleştirilen maliyet, paranın zaman değeri dikkate alınarak iskonto edilmektedir. Aradaki fark faiz olarak muhasebeleştirilmektedir (IPSASB, 2022). İşletme, nakit ödeme yapmaksızın bir varlığı elde etmek için varlıklarından birini değiştirirse, elde edilen yeni varlık gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Gerçeğe uygun değer, bir varlığın taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında takas edilebileceği tutar olarak tanımlanmaktadır. Bu işlem, takas işleminin ticari bir öze sahip olduğunu ve gerçeğe uygun değer doğru bir şekilde belirlenebilir olduğunu göstermektedir. Aksi takdirde maliyeti, varlığın defter değeri üzerinden ölçülmektedir (IPSASB, 2022).

4.2.4. Miras Varlıkları

IPSAS 17, belirli örnekler ve özellikler sağlayarak bazı varlıkların tarihi, kültürel veya çevresel önemleri sebebiyle miras varlıkları olarak tanımlanmasını zorunlu kılmaktadır. IPSAS 17’de, bir kuruluşun, maddi duran varlık kriterlerine karşılık gelen miras varlıklarını tanımına gerek yoktur. Bununla birlikte, bir işletmenin miras varlıklarını tanıması durumunda, IPSAS 17’de belirtilen açıklama gerekliliklerini uygulaması gerekmektedir ve zorunlu olmamakla birlikte IPSAS 17’nin ölçüm özelliklerini kullanabilmektedir. Miras varlıkları mali tablolarında muhasebeleştirilmemektedir, ancak hesap dipnotlarında miras varlıklarına ilişkin açıklamalar yapılmaktadır (Makaronidis, 2017: 156). Birleşmiş Milletler Eğitim, Bilim ve Kültür Örgütü (UNESCO)’nün hükümetler, sanatçılar ve diğer kişiler tarafından bağışlanan tablolar, heykeller ve çeşitli nesnelere dahil olmak üzere önemli sayıda miras varlıkları olarak adlandırılan sanat eserleri vardır (UNESCO, 2021). Önemli bir değere sahip olan bu varlıklarda kaza sonucu oluşan hasarları karşılamak için bir iç fon oluşturulmaktadır. Ayrıca bu varlıkların değeri, UNESCO’nun IPSAS 17’ye uygun mali tablolarında gösterilmemektedir (Brusca vd., 2018). Aversano ve Ferrone (2012), kültürel miras varlıklarının muhasebeleştirilmesine neden olan sebepleri belirtmektedir. Bunlar aşağıdaki gibidir:

- Kültürel, çevresel, eğitimsel veya tarihi varlıkların değerini tam olarak yansıtan piyasa fiyatlarına dayalı bir defter değerinin belirlenmesinin zor olması (satışı yasaklayan veya sınırlayan yasal veya kanuni kısıtlamalar)
- Genellikle varlıkların yeri doldurulamaz olması ve fiziksel durumları kötüleşse bile değerlerinin zamanla artması
- Varlıkların sınırsız da olabilen faydalı ömrünün tahmin edilmesinin zor olması

4.2.5. Altyapı Varlıkları

Altyapı; ekonomik olarak halkın hizmetlere ve sosyal tesislere erişim ihtiyacını karşılamak için gerekli olan varlıklardan oluşmaktadır. IPSAS 17 standardı, altyapı varlıklarının evrensel bir tanımı olmasa da bu varlıkların genellikle aşağıdaki unsurların bir kısmını veya tamamını karşıladığını ifade etmektedir (IPSASB, 2022):

- Bir sistemin veya ağıın parçası olmaları
- Uzman gereksinimine ihtiyaç duymaları
- Alternatif kullanımalarının olmaması
- Taşınmaz olmaları
- İmha kısıtlamalarına tabi olmaları

Altyapı varlıkları, temsil ettikleri vatandaşlar adına kamu sektörü kuruluşları (genellikle hükümetler) tarafından yönetilen önemli bir ekonomik kaynağını temsil etmektedir. Altyapı varlıklarına yol ağları, kanalizasyon sistemleri, su sistemleri, güç sağlama sistemleri ve iletişim ağları örnek olarak verilebilir. Altyapı varlıkları muhasebesinin son derece karmaşık olması, kamu sektörü kuruluşlarının varlık yönetimi sistemlerinde önemli iyileştirmeler yapmasını gerektirmektedir. Altyapı varlıklarını yeterli şekilde korumak, değiştirmek ve dolayısıyla kullanım ömürlerini belirlemek için varlığın, fiziksel durumunu tanımlama ve raporlama konusunda resmi yönergeler oluşturulmalıdır (Jorge, 2015).

4.2.6. Sonraki Maliyetler

Sonraki maliyetler; mülk, fabrika ve ekipmandaki büyük yenilemeler ve iyileştirmelerden oluşmaktadır. Bu durumun, varlığın gelecekteki ekonomik faydalarını veya hizmet potansiyelini artırdığı kabul edilmektedir. Sonraki maliyetler, varlığın mevcut durumunu (tahmini faydalı ömrünü, performansı vb.) iyileştirmelidir. Sonraki maliyetler, varlığın değerini işletmeye ekonomik yarar sağlayacak şekilde artırır, ek maliyetler varlığın maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmektedir. Uygulamada, sonraki maliyetleri aktifleştirmek için (Heald & Hodges, 2015: 998);

- Maddi duran varlığın, giderin tamamlanmasından sonra kalan tahmini faydalı ömrü bir yıldan fazla olmalıdır ve
- Sonraki maliyetler, varlık sınıfı için geçerli olan maliyet eşiğini aşmalıdır.

Sonraki maliyetlerin, ilk maliyetler gerçekleştiğinde muhasebeleştirilmesi gereken onarım, bakım ve hizmet maliyetlerinden farklı olduğu IPSAS 17’de belirtilmektedir (IPSASB, 2022). Varlık, birçok farklı parçadan oluşuyorsa, bunların ayrı ayrı olarak tanımlanması gerekmektedir. Bu nedenle, bir varlığın parçası düzenli aralıklarla değiştirildiğinde oluşan ek maliyet, varlığın orijinal parçasının maliyetinin yerini alacaktır. Bu duruma çatı, kapı, pencere ve bunlar gibi donanımlara sahip binalar örnek olarak verilebilir. Yani binanın temel yapısı değiştirilmeden donanımları değiştirilecektir (IPSASB, 2022). IPSAS 17, büyük revizyonların gerçekleştiği durumlarda, revizyonun muhasebeleştirme kriterlerini karşıladığını varsayarak, revizyon maliyetinin maddi duran varlık kaleminin defter değerinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Bir uçağın belirli bir uçuş saatinden sonra ya da nükleer santralde bulunan teçhizatın belirli bir süre kullanımından sonra büyük bir revizyona tabi tutulması bu duruma örnek olarak verilebilir (Brusca vd., 2018). Revizyon olmadan uçağın uçmasına veya nükleer santralin çalışmasına izin verilmeyecektir. Bir varlığın bilançodaki defter değeri geri kazanılabilir tutarını aşarsa, defter değerinin bunu yansıtacak şekilde azaltılması gerekmektedir. Değer

düşüklüğü ve kayıpları, IPSAS 21 Nakit Yaratmayan Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve IPSAS 26 Nakit Yaratıcı Varlıklarda Değer Düşüklüğü kapsamında yer almaktadır (IPSASB, 2022).

4.3. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman

Amortisman, bir varlığın maliyetinin faydalı ömrü boyunca kalan değer düşüldükten sonra sistematik olarak dağıtılması olarak tanımlanmaktadır. Bu durum, varlığın net maliyetinin bir kısmının her dönemde işletmeye yüklenmesinin bir yoludur, böylece varlığın faydalı ömrünün sonunda işletmeye net maliyeti açık bir şekilde muhasebeleştirilmektedir (Baskerville & Grossi, 2019: 101). Ayrıca her yıl, varlığın finansal durum tablosundaki defter değeri, ayrılan amortisman tutarı kadar azaltılmaktadır. Varlığın kalıntı değeri; varlığın kullanım süresi ve yararlı ömrünün sonunda, işletme tarafından varlığın elden çıkarıldığında (çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra) halihazırda elde edilebilecek tahmini tutarı ifade etmektedir (IPSASB, 2022). Tablo 2’de IPSAS 17 standardı kapsamında doğrusal amortisman yöntemine yönelik örnek verilmektedir.

Tablo 2: Amortisman Hesaplama Örneği

Bir işletme, toplam maliyeti 20.000 TL olan bir araba satın almaktadır. Arabanın faydalı ömrünün dört yıl olduğu ve bu sürenin sonunda kalıntı değerinin 4.000 TL olacağı tahmin edilmektedir. Ayrıca araç, ikinci el araç piyasasında da satılabilmektedir. İşletme, doğrusal amortisman yöntemini kullanmaktadır.

- Amortisman tabi tutar $20.000 \text{ TL} - 4.000 \text{ TL} = 16.000 \text{ TL}$ ’dir.

Amortisman tabi tutar, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmaktadır. Doğrusal olarak, her yıl eşit bir maliyet alınmaktadır. Bu süreç, aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

- Yıllık amortisman bedeli = Amortisman tabi tutar / Kullanılabilir faydalı ömür

- Yıllık amortisman bedeli = $16.000 / 4 = 4.000 \text{ TL}$ (Yıllık)

- Her yıl varlığın defter değeri 4.000 TL azalır ve 4 000 TL’lik bir amortisman gideri oluşur.

Kaynak: Ranjani ve Neba, 2016.

Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın faydalı ömrü boyunca sabit bir amortisman gideri ayrılmaktadır. Diğer önemli amortisman yöntemleri, üretim birimleri yöntemi ve azalan bakiyeler yöntemidir (IPSASB, 2022). Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri varlığın faydalı ömrü boyunca azaltılmaktadır. Üretim birimleri yöntemi, varlığın faydalı ömrü boyunca geçen zamanını göz ardı ederek üretim birimine göre amortisman giderini hesaplamaktadır. Kuruluşlar, varlığın gelecekteki ekonomik faydalarını (beklenen tüketim modelini) en iyi şekilde yansıtan bir amortisman yöntemi seçmelidir. Amortisman yöntemi en az yılda bir kez gözden geçirilmeli ve gerekli görülürse değiştirilmelidir (IPSASB, 2022). Tablo 3’te, IPSAS 17 standardı kapsamında Uluslararası Atom Enerjisi Kurumunun maddi duran varlık sınıfları için faydalı ömürler gösterilmektedir.

Tablo 3: Uluslararası Atom Enerjisi Kurumu Maddi Duran Varlıklar

Varlık Sınıfı	Kullanım Ömrü (Yıl)
İletişim ve Bilgi Teknolojisi Ekipmanı	4
Araçlar	5
Mobilya ve Demirbaşlar	12
Binalar	Prefabrike ve konteynerli yapılar için 5 yıl diğerleri için 15 ile 100 yıl
Kiralanan Binalar ve İlaveleri	Kiralama süresi
Denetim Ekipmanı	5
Laboratuvar Ekipmanları	5
Diğer Ekipmanlar	5

Kaynak: IAEA, 2021.

IAEA, diğer kuruluşlar tarafından da çoğunlukla tercih edilen doğrusal amortisman yöntemini kullanmaktadır. Ayrıca IAEA, prefabrike ve konteynerli yapılar için beş yıla, diğer binalar içinde 100 yıla kadar kullanım süresini dikkate almaktadır. IPSAS'a göre, maddi duran varlık kalemlerinin önemli parçaları birbirinden bağımsız olarak amortismanına tabi tutulmalıdır. Yol sistemi içinde bulunan köprüler, bordürler, kaplamalar, oluşumlar, kanallar, yaya yolları ve aydınlatma, farklı kullanım sürelerine sahip olduklarında ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması gerekmektedir (Lowensohn & Kidwell, 2019: 183). Arazi ve binaların ayrılabilir varlıklar olması sebebiyle, birlikte edinilmiş olsalar bile ayrı ayrı muhasebeleştirilmelidir. Taş ocakları ve depolama sahaları gibi bazı istisnalar dışında araziler genellikle sonsuz bir kullanım ömrüne sahiptir ve amortismanına tabi değildirler. Binaların sınırlı faydalı ömrü olduğu için amortismanına tabi tutulmaktadır (IPSASB, 2022).

4.4. Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme Modeli

Bir işletme IPSAS 17 kapsamında, varlıklarını gerçeğe uygun değerine göre yeniden değerlendirebilir. Binalar ve araziler için bu değerlendirme, profesyonel değerlendirme uzmanları tarafından piyasa değerlerine dayalı olarak belirlenmektedir. Miras varlıkları (ofis olarak kullanılan) gibi bazı özel mülkler için hazır bir alım/satım pazarı yoktur. Bu durumda standart, gerçeğe uygun değer; gelir veya amortismanına tabi tutulmuş yenileme maliyeti yaklaşımı kullanılarak tahmin edilmesi gerektiğini belirtmektedir (Gomez-Villegas vd., 2020: 493). Amortismanına tabi yenileme maliyeti yaklaşımı, bir varlığın yenileme maliyetini hesaplayarak varlığın kullanım ömrü için hesaplanan değeri amortismanına tabi tutmaktadır

(IPSASB, 2022). Tablo 4'te, IPSAS 17 standardı kapsamında amortisman tabi yenileme maliyeti yaklaşımının kullanılabilirliği durumlarına yönelik bir örnek verilmektedir.

Tablo 4: Yeniden Değerleme Modeli Yaklaşımı

Bir işletme, 2.000.000 TL'ye teknolojik bir ekipman satın almıştır. Ekipmanın özelliği nedeniyle, aktif bir yeniden satış piyasası yoktur. İşletme ekipmanını yeniden değerlemektedir. Ekipman şu anda faydalı ömrünün yarısındadır ve bu nedenle, bir maliyet modeli kullanılarak (kalıntı değeri olmayan doğrusal amortisman yöntemi) defter değeri 1.000.000 TL olacaktır. Varlığın yenisiyle değiştirilmesinin maliyeti 2.600.000 TL'dir. Bu nedenle tahmini amortisman tabi yenileme maliyeti, 2.600.000 TL'nin yüzde 50'si, yani 1.300.000 TL olacaktır.

Kaynak: Gomez-Villegas vd., 2020.

Yeniden değerlendirme modelinin kullanılması, düzenli olarak değerlendirme yapılması gerektiğinin karşılığıdır. Yeniden değerlendirme modeli bir varlığa uygulanıyorsa, aynı maddi duran varlık sınıfındaki diğer tüm varlıklara da uygulanmalıdır (IPSASB, 2022). Örneğin, yeniden değerlendirme modelini bir binaya uyguluyorsanız geri kalan tüm binalara da uygulanması gerekmektedir. Yeniden değerlendirme modeli kullanıldığında, maddi duran varlıklar amortisman tabi tutulmalıdır. Yeniden değerlendirilen tutar, varlığın kalan faydalı ömrü üzerinden amortisman dahil edilmektedir (Caruana & Grima, 2019: 116). Yeniden değerlendirme modelinde, maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerinde bir yükseliş varsa, bu durum değer artışı olarak kabul edilmektedir. Tablo 5'te, IPSAS 17 standardı kapsamında maddi duran varlıkların değer artışına yönelik örnek verilmektedir.

Tablo 5: Maddi Duran Varlıklarda Değer Artışı Örneği

Kamu kurumu, maliyeti 1.000.000 TL olan bir binaya sahiptir. Birkaç yıl sonra kamu kurumu, binayı gerçeğe uygun değerini yansıtacak şekilde yeniden değerlendirmeye karar vermiştir. Nitelikli bir bağımsız değerlendirme uzmanı tarafından binanın gerçeğe uygun değeri 1.200.000 TL olarak belirlenmiştir. Bu durumda değer artışı, yeniden değerlemeden sonraki gerçeğe uygun değer ile binanın yeniden değerlemeden önceki defter değeri arasındaki fark olarak hesaplanmaktadır.

Değer Artışı = Yeniden değerlemeden sonraki gerçeğe uygun değer - Yeniden değerlemeden önceki defter değeri

Değer Artışı = 1.200.000 TL - 1.000.000 TL

Değer Artışı = 200.000 TL

Kaynak: Polzer vd., 2021.

Tablo 5'teki kamu kurumu; 200.000 TL'lik değer artışını, finansal tablolarının özkaynaklar bölümünde yeniden değerlendirme fazlası olarak kayıt altına alması gerekmektedir. Maddi duran varlıklar; varlıkların elden çıkarma sırasında veya kullanımlarından gelecekte hiçbir ekonomik fayda (hizmet potansiyeli) beklenmediğinde finansal durum tablosundan çıkarılmaktadır. Tablo 6'da, IPSAS 17 standardı kapsamında maddi duran varlıkların finansal tablo dışı bırakılmasına yönelik örnek verilmektedir.

Tablo 6: Maddi Duran Varlıkların Finansal Durum Tablosu Dışı Bırakılması Örneği

X işletmesinin defter değeri 2.000 TL olan bir ekipmanı vardır. Bu ekipman 5.000 TL'ye satılmıştır. Bu işlem nasıl gerçekleştirilmelidir? İşletme elden çıkarma esnasında $5.000 - 2.000 = 3.000$ TL kazanç elde etmiştir. Bu kazanç, hesap fazlası (aktif ile pasif arasındaki pozitif fark) veya hesap açığı olarak kabul edilmektedir. Böylece varlık, finansal durum tablosundan çıkarılmaktadır.

Y işletmesinin defter değeri 2.000 TL olan bir ekipmanı vardır. İşletme bu ekipmanı yenisiyle değiştirmeye karar vermiştir. Bu nedenle, varlığın kullanımından veya elden çıkarılmasından gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklememektedir. Bu durumda, işletme 2.000 TL'lik satış zararı yapmıştır. Bu zarar hesap fazlası veya hesap açığı olarak kabul edilmektedir. Ayrıca varlık, elden çıkarıldığı tarihte finansal durum tablosundan da çıkarılmaktadır.

Kaynak: Grossi & Steccolini, 2015.

4.5. Maddi Duran Varlıklar Üzerinde Profesyonel Yargı

IPSAS kapsamında, önemli yargıların kullanıldığı alanların belirtilmesi gerekmektedir (IPSASB, 2022). Maddi duran varlıklar açısından, profesyonel (uzman) muhakemenin gerekli olduğu birçok durum vardır. Maddi duran varlıkların faydalı ömürlerini tahmin ederken muhakeme yapılmalıdır. Kuruluşlara, üreticiler tarafından varlık için beklenen bir kullanım ömrü sunulması sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Ancak bu durum, bir dizi faktörden etkilenebilmektedir (Mattei vd., 2020: 154). Örneğin, kamu sektörü kuruluşu, farklı hava ve yol koşullarına sahip bir ülkede faaliyet göstermektedir. Bu kuruluş, maddi değeri yüksek olan çok sayıda araca sahiptir. Bazı araçlar şehir bölgelerinde bulunurken, diğerleri kırsal alanlarda bulunmaktadır. Araç filosunun analizine dayanarak ilgili kamu kuruluşu, şehir bölgelerindeki araçların (aynı marka ve tipteki), kırsal bölgelerdeki araçlardan yaklaşık üç yıl daha uzun ömürlü olduğunu tespit etmiştir. Bu durum, aynı türdeki araçların farklı kullanım ömürlerine sahip olduğu anlamına gelmektedir. İklim ve yol koşulları, kırsal alanlarda daha fazla zorluklara neden olduğu için kırsal alandaki araçların faydalı ömürleri şehirdeki araçlara göre daha kısadır (Mnif ve Gafsi, 2020: 1095). Varlığın bazen bir kısım maliyetinin belirlenmesi, muhakeme yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Örneğin, borçlanma maliyetlerinin doğrudan ilişkili olmadığı durumlarda, özellikli varlıklara ilişkin uygun faiz tutarının aktifleştirilmesi muhakeme gerektirmektedir (Schmidhuber vd., 2022: 138). Tablo 7'de, IPSAS 17 standardı kapsamında Avrupa Güvenlik ve İşbirliği Teşkilatı (OSCE) genel merkez binasının vaka analizi örneği verilmektedir.

Tablo 7: Avrupa Güvenlik ve İşbirliği Teşkilatı Genel Merkez Binası Örneği (Vaka Analizi)

OSCE genel merkezi, Avusturya'nın Viyana kentinde, Wallnerstrasse'deki eski Palais Palfi binasında bulunmaktadır. 7 Aralık 2002 tarihinde Porto MC'de gerçekleştirilen Bakanlar Konseyi'nde OSCE, Avusturya Hükümeti'nin kendisine Viyana'da yeni bir temsilcilik binası bağışlama teklifini kabul etmiştir. Wallnerstrasse'den önce OSCE genel merkezi; şehir merkezinde ve alışveriş mağazalarının bulunduğu ticari bir binada yer almaktaydı. Wallnerstrasse'deki eski Palais Palfi'nin inşası, yenilenmesi ve bina düzenlemesinin toplam maliyetinin 30 milyon Euro olduğu tahmin edilmektedir. Avusturya Hükümeti bu miktarın yüzde 90'ını ödemeyi kabul ederek OSCE'den güvenlik düzenlemeleri maliyetleriyle birlikte kalan miktar için fon ayırmasını istemiştir. Bu durumda ilgili bina OSCE varlığı mıdır?

2007 yılında Avusturya hükümeti ile OSCE arasında akdedilen sözleşme; binanın kullanımından kaynaklanan önemli risk ve getirilerin OSCE'ye devredilip devredilebileceğini belirlemek için analiz (binanın aktifleştirilmesine temel oluşturan) edilmiştir. IPSAS 13 Kiralamalar standardı, kiralamanın finansal kiralama olarak nitelendirilmesine yol açacak koşullara yönelik bilgiler sağlamaktadır. Bu koşullar aşağıdaki gibidir:

- Mülkiyetin kiralama süresinin sonunda kiracıya devredilmesi
- Pazarlık yapılarak satın alma opsiyonunun oluşturulması
- Kiralama süresi, mülkiyet devri olmaksızın varlığın ekonomik ömrünün büyük bir kısmını kapsaması
- Varlığın özel niteliği sebebiyle, büyük değişiklikler yapılmaksızın sadece kiracı tarafından kullanılması

OSCE'ye Wallnerstrasse'deki binayı kullanma hakkı teklif edilmiştir ve anlaşmanın ticari bir niteliği yoktur. Yukarıdaki koşullar; kullanıcı sözleşmesine dayalı olarak bina mülklerinin aktifleştirilmesi sürecinin analizi için karşılaştırma yapma imkânı da sunmaktadır. Avusturya hükümeti ile OSCE arasındaki sözleşme hükümleri incelendiğinde aşağıdaki tespitler yapılmıştır:

- Soru: Anlaşmanın sonunda binanın mülkiyeti OSCE'ye devredilecek mi?

Cevap: Hayır. Avusturya hükümeti, mülkün yasal olarak sahibidir. Kullanım ilişkisinin sona ermesi üzerine bina; tüm demirbaşlar ve teçhizatlarla birlikte, normal aşınma ve yıpranma veya mücbir sebeplerden kaynaklanan hasarlar dışında, Avusturya hükümetine iade edilecektir.

- Anlaşma pazarlık yapılan satın alma opsiyonunu içeriyor mu?

Cevap: Hayır.

- Sözleşme, varlığın ekonomik ömrünün büyük bir kısmını kapsıyor mu?

Cevap: Hayır. Sözleşme, binanın kullanılmak üzere OSCE'ye ücretsiz olarak verildiğini belirtmektedir ancak, binanın (saray) tarihi 19. yüzyılın başlarına kadar gitmektedir. OSCE ise 2007 tarihinden itibaren bu binayı merkezi ofis olarak kullanmaktadır.

- Varlık sadece kiralayana yönelik özellikler mi taşımaktadır?

Cevap: Hayır. OSCE binaya taşınmadan önce zorunlu olarak iyileştirmeler yapılmıştır. Dolayısıyla, OSCE'nin binayı Avusturya hükümetine geri vermesi durumunda, başka şirketler, kuruluşlar veya kurumlar tarafından da çok rahat kullanılabilir.

Yukarıdaki tespitlere ek olarak, binanın kullanımına ilişkin risklerin ve getirilerin daha ayrıntılı analizi aşağıdaki bilgileri ortaya çıkarmıştır:

- Bina, sadece OSCE'nin merkezi ofisi olarak kullanılabilir ve hiçbir şekilde Avusturya hükümetinin yazılı onayı olmadan üçüncü şahıslara devredilemez.
- Avusturya hükümeti binanın yangın, fırtına, su hasarı ve üçüncü şahıs sorumluluğu risklerine karşı sigorta hizmetlerini karşılarken OSCE sadece cam kırılmasına karşı sigorta hizmeti vermektedir.
- Bina, koruma altındaki tarihi mülk olarak sınıflandırılmıştır. Bu nedenle, tüm temellere, sütunlara, kirişlere, çatılara, duvarlara, cephelere, merdivenlere, dış cephe boya işlerine, malzeme bakımına ve bina servis ekipmanına ait masraflar Avusturya hükümeti tarafından karşılanmaktadır.
- OSCE, tesislerde herhangi bir değişiklik yapılmadan önce, Avusturya hükümetini bilgilendirmelidir.
- Tüm demirbaşlar, iyileştirmeler ve eklemeler sadece Avusturya hükümetinin mülkiyetinde kalmaktadır.

Yapılan değerlendirmeler neticesinde, Wallnerstrasse binasının (koruma altındaki tarihi bir bina) kullanımıyla ilgili risklerin ve getirilerin tamamen OSCE'ye devredilemeyeceği ve binanın Avusturya hükümetine kalması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Özel Maliyetler

15 Aralık 2005 tarihli kanun gereğince Wallnerstrasse fonu, belirlenen binaların güvenlik, yenilenme ve düzenleme maliyetleri için OSCE'nin payını finanse etmek amacıyla kurulmuştur. Bu amaçla 2004 yılının nakit fazlasından Wallnerstrasse fonuna 3.96 milyon Euro tahsis edilmiştir. 21 Aralık 2006 tarihinde fon, 1.1 milyon Euro daha artırılmıştır. Artırılan fon, OSCE'nin Kaertner Ring'den Wallnerstrasse'e taşınma, eski binaları restorasyon, yeni demirbaş ve donanım maliyetlerinin finansmanına tahsis edilmiştir. Wallnerstrasse fonu kapsamında tahakkuk eden maliyetlerin, özel mülk iyileştirmeleri olarak aktifleştirme koşullarını karşılayıp karşılamadığı analiz edilmiştir. Wallnerstrasse fonuna tahsis edilen toplam 5 milyon Euro'nun yüzde 82'si özel mülk iyileştirmeleri için kullanılmıştır. Bu iyileştirmeler; teknik altyapı (elektrik, ısıtma ve soğutma sistemi), iletişim altyapısı, güvenlik sistemleri ve bilgi teknolojilerinden (internet ağı, optik kablolama, optik fiber kurulum vb.) oluşmaktadır. İyileştirmeler kapsamındaki işlemler farklı kullanım sürelerine sahip olduğundan, çeşitli kategorilerde toplanmıştır. Aktifleştirilenin etkisiyle iyileştirmeler, mevcut net defter değerine eşdeğer, IPSAS rezerv (Net Varlıklar/Özkaynaklar) artışı olarak yansıtılmıştır. Özel maliyetlerde Wallnerstrasse fonuna yansıtılmıştır ancak aktifleştirmeye uygun değildir. Özel maliyetler mali tablolara ilişkin dipnotlarda ayrı bir sınıf olarak raporlanmıştır. Taşınma, yeni mobilya, yeni ekipman, sarf malzeme, yazılım ve baskı maliyetleri özel maliyetleri oluşturmaktadır.

Kaynak: Ada, 2018; Müller, 2018; Schmidhuber vd., 2022.

Varlıklar hakkında bilgi toplamak zor olduğu için IPSAS 17 standardının ilk kez uygulanması noktasında, kuruluşlara maddi duran varlıkları finansal durum tablosuna eklemeleri için beş yıllık bir süre tanıyarak esneklik sağlamaktadır (IPSASB, 2022). IPSAS 17 standardı, bedelsiz veya nominal maliyetle edinilen bir altyapı varlığı maliyetinin, satın alma tarihindeki gerçeğe uygun değeri olduğunu kabul etmektedir. Satın alma maliyetinin belirsizliği söz konusu olursa, satın alma tarihindeki gerçeğe uygun değer referans alınarak maliyet tahmin edilebilmektedir (Bergmann vd., 2016: 768). IPSAS'ı ilk kez uygulayan bir kuruluş, mali tabloları 1 Ocak 2017'de veya sonrasında başlayan bir dönem içinse; IPSAS 33 Tahakkuk Esasının İlk Kez Uygulanması Standardını uygulayacağına dikkat etmesi gerekmektedir. IPSAS 33 standardı, varlıkların muhasebeleştirilmesi veya ölçülmesi için üç yıllık bir muafiyete ve varlıkları ölçmek için muhasebe politikasının değiştirilmesine izin vermektedir. Bu durum, IPSAS 33 standardının geçiş hükmünü, beş yıldan üç yıla indirdiği anlamına gelmektedir (Polzer vd., 2019: 16).

5. SONUÇ

Dünya genelinde kamu sektörü muhasebe sistemlerinin uyumlaştırılması önemli bir noktaya gelmektedir. IFAC, kamu sektörü finansal yönetiminin şeffaflık ve hesap verebilirliğini artırmaya odaklanmaktadır. Kamu sektörü de dahil olmak üzere küresel finansal krizlerin yarattığı sorunlara; uluslararası, tutarlı ve güvenilir finansal ve finansal olmayan bilgilerle karşılık verilmesi önemlilik arz etmektedir. IFAC, özellikle şeffaflık ve hesap verebilirlik eksikliğinin sermaye piyasalarının etkinliğine, küresel finansal istikrara ve uzun vadeli yatırımlara getirdiği riske dikkat çekerek, kamu sektöründe gelişmiş şeffaflık ve hesap verebilirlik ihtiyacını vurgulamaktadır. Ayrıca IFAC, devlet borç ve yükümlülüklerinin gerçek değerlerine göre izlenmesini sağlayan tahakkuk esaslı muhasebe sistemine (hükümetler ve kamu sektörü kurumları tarafından kullanılan) dikkat çekmektedir. IPSASB, IFAC bünyesinde bulunan bağımsız bir standart belirleme kuruldur. IPSASB tarafından hazırlanan IPSAS, muhasebe alanında (kamu sektörü) uluslararası standardizasyon ve rehberlik sağlamaktadır. IPSAS standartlarının hükümetler tarafından uygulanması; yatırımcılar, vergi mükellefleri ve genel kamuoyu için hükümetlerin finansal performansları ile ilgili olarak aldıkları kararların tam etkisini anlamalarını sağlamaktadır. Ülkelerde IPSAS standartlarının kabul görmesi henüz başlangıç aşamasındadır. Ancak son yıllarda IPSAS standartlarına ilgi artmaktadır ve bu standartların benimsenmesine yönelik güçlü bir eğilim olmaktadır. Maddi duran varlıklara yönelik raporlama ve muhasebe esasları, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları 17 Maddi Duran Varlıklar standardında açıklanmaktadır. IPSAS 17, IPSASB tarafından yayınlanan ve kamu sektöründeki maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması için yönergeler sağlayan bir muhasebe standardıdır. Bu standart; arazi, binalar ve altyapı da dahil olmak üzere maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve açıklanmasına ilişkin ilkeleri belirlemektedir. IPSAS 17 Maddi Duran Varlıklar çerçevesi, birçok ülkede duran varlıkların modernizasyonu ve finansal tablolara aktarımını kolaylaştırmak için önemli bir araç haline gelmektedir. Genellikle kamu sektörü kuruluşlarının finansal durum tablolarında, maddi duran varlıkların önemli mülkiyetleri yer almaktadır. IPSAS 17 standartların benimsenmesi, maddi duran varlıklara ait bilgilerin küresel bazda karşılaştırılabilirliğini kolaylaştıracak ve kaynak tahsisi (planlama ve bütçeleme), izleme, hesap verebilirlik ve uzun vadeli sürdürülebilirlik konularında hükümetlerin yönetim kararlarına yardımcı olacağı düşünülmektedir. IPSAS 17 standardı, kamu sektörü kuruluşları için finansal raporlamanın kalitesini ve karşılaştırılabilirliğini iyileştirdiği için önemlilik arz etmektedir. IPSAS 17 Maddi Duran Varlıklar standardı;

- Kamu kaynaklarının kullanımında şeffaflığı ve hesap verebilirliği artırması,
- Yetkililere; altyapı yatırımı, kiralama, bakım planlaması ve benzeri önemli konular hakkında güvenilir bilgiler sağlaması,
- Maddi duran varlıklara yönelik bilgilerin raporlanması için finansal tabloların farklı kamu kuruluşlarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlayan tutarlı bir çerçeve sunması ve
- Maddi duran varlıkların yönetim riskini azaltması bakımından kamu kuruluşlarına çeşitli faydalar sağlayacaktır.

Çalışmada, tahakkuk esaslı IPSAS 17 standardının kullanılabilirliğine dair açıklamalar yapılarak, IPSAS 17 standardının kullanıcıları için pratik örnekler sunulmaktadır. IPSAS 17 standardının tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi noktasında herhangi bir aksaklık olmaması için ilgili personelin konuyla alakalı eğitim alması da gerekebilir. IPSAS 17 standardının uygun bir şekilde kullanılması, kamu görevlilerine ve diğer gruplara hükümetler tarafından alınan maddi duran varlıklara ilişkin kararları değerlendirme imkânı verecektir. Genel olarak araştırmanın bulguları, literatür bölümünde bahsedilen çalışmalarla karşılaştırıldığında IPSAS 17 standardının önemliliği ve kullanılabilirliği bakımından benzer sonuçlar vermektedir. Çalışma da yapılan açıklamalar ve verilen örnekler, kamu kurumlarına, maddi duran varlıklar kapsamında tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanma sürecine faydalı olacağı ve çalışmanın IPSAS 17 standardı kapsamında maddi duran varlıkları değerlendirerek ister merkezi ister yerel yönetim düzeyinde olsun, daha kapsamlı makro veya mikro muhasebe araştırmalarına katkı sağlayacağı öngörülmektedir.

KAYNAKÇA

- Abdulkarim, M. E., Umlai, M. I. & Al-Saudi, L. F. (2022). Culture, language, and accounting reform: a new perspective on IPSAS implementation. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 1832-5912.
- Ada, S. S. (2018). *The Implementation Process of IPSAS*. Ghent University.
- Adhikari, P. & Gårseth-Nesbakk, L. (2016). Implementing public sector accruals in OECD member states: major issues and challenges. *Accounting Forum*, 40(2), 125-142.
- Adhikari, P., Kuruppu, C., Wynne, A. & Ambalangodage, D. (2015). Diffusion of the cash basis international public sector accounting standard (IPSAS) in less developed countries (LDCs) – the case of the Nepali Central government. *Research in Accounting in Emerging Economies*, 15, 85-108.
- Aversano, N. & Ferrone, C. (2012). The accounting problems of heritage assets. *Advanced Research in Scientific*, 574-578.
- Baskerville, R. & Grossi, G. (2019). Glocalization of accounting standards: observations on neo-institutionalism of IPSAS. *Public Money & Management*, 39(2), 95-103.
- Benito, B., Brusca, I. & Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293-317.
- Bergmann, A., Fuchs, S. & Schuler, C. (2019). A theoretical basis for public sector accrual accounting research: current state and perspectives. *Public Money & Management*, 39(8), 560-570.
- Bergmann, A., Grossi, G., Rauskala, I. & Fuchs, S. (2016). Consolidation in the public sector: methods and approaches in organization for economic co-operation and development countries. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 763-783.
- Biondi, Y. (2017). Harmonising European public sector accounting standards (EPSAS): issues and perspectives. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 7(2), 117-123.
- Brito, J. R. & Jorge, S. (2020). The institutionalization of a new accrual-based public sector accounting system: the case of Cape Verde. *International Journal of Public Administration*, 44(5), 372-389.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S. & Manes-Rossi, F. (2018). *IPSAS, EPSAS and other challenges in European public sector accounting and auditing*. The Palgrave Handbook of Public Administration and Management in Europe, Springer.
- Caruana, J. & Grima, L. (2019). IPSAS, ESA and the fiscal deficit – a question of calibration. *Public Money and Management*, 39(2), 113-122.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes Rossi, F., Aversano, N. & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158-177.
- EY. (2012). Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU member states. EY final report prepared for Eurostat. <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/study-on-public-accounting-and-auditing-2012.pdf/5ad43e2b-2ba7-4b05-afab-d690fc2ad9dd>, (Erişim Tarihi: 14.02.2023).
- Gomez-Villegas, M., Brusca, I. & Bergmann, A. (2020). IPSAS in Latin America: innovation, isomorphism or rhetoric? *Public Money and Management*, 40(7), 489-498.
- Goddard, A., Assad, M., Issa, S., Malagila, J. & Mkasiwa, T.A. (2016). The ‘two publics’ and institutional theory – a study of public sector accounting in Tanzania. *Critical Perspectives on Accounting*, 40, 8-25.
- Grossi, G. & Pepe, F. (2009). Consolidation in the public sector: a cross-country comparison. *Public Money and Management*, 29(4), 251-256.

- Grossi, G. & Steccolini, I. (2015). Pursuing private or public accountability in the public sector? Applying IPSASs to define the reporting entity in municipal consolidation. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 325-334.
- Hajjaa, A., Alaa, M., Laith, A. & Mohammad, J. (2021). Key success factors in implementing international public sector accounting standards. *Accounting*, 7, 239-248.
- Heald, D. & Hodges, R. (2015). Will austerity be a critical juncture in European public sector financial reporting? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28, 993-1015.
- Hepworth, N. (2017). Is implementing the IPSASs an appropriate reform? *Public Money and Management*, 37(2), 141-148.
- IAEA. (2021). The agency's financial statements for 2021. https://www.iaea.org/sites/de_fault/files/gc/gc66-3.pdf, (Erişim Tarihi: 20.01.2023)
- IPSASB. (2022) Handbook of international public sector accounting pronouncements. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Handbook-2022-Volume-1-Web.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.01.2023).
- Jorge, S. (2015). Public sector accounting and auditing in Portugal. *Public sector accounting and auditing in Europe: The challenge of harmonization*, Hampshire.
- Jorge, S., Brusca, I. & Nogueira, S. P. (2019). Translating IPSAS into national standards: an illustrative comparison between Spain and Portugal. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 21(5), 445-462.
- Jorge, S. M., Jesus, M. A. & Laureano, R. M. (2016). Governmental accounting maturity toward IPSASs and the approximation to national accounts in the European Union. *International Journal of Public Administration*, 39(12), 976-988.
- Kartiko, S. W., Rossieta, H., Martani, D. & Wahyuni, T. (2018). Measuring accrual-based IPSAS implementation and its relationship to central government fiscal transparency. *BAR – Brazilian Administration Review*, 15(4).
- Lokuwaduge, C.S. & Silva, K. (2020). Determinants of public sector accounting reforms: a case study of Sri Lanka in rapidly developing Asia. *International Journal of Public Sector Management*, 33(3), 191-205.
- Lowensohn, S. & Kidwell, L. A. (2019). Participation in the process of setting public sector accounting standards: the case of IPSASB. *Accountancy Europe*, 16, 177-194
- Makaronidis, A. (2017). European public sector accounting standards (EPSAS). *Accounting, Economics and Law*, 7(2), 155-160.
- Mattei, G., Jorge, S. & Grandis, F. G. (2020). Comparability in IPSASs: lessons to be learned for the European standards. *Accounting in Europe*, 17(2), 152-158.
- Mkasiwa, T. A. (2022). The magic of IPSAS accrual: the real without reality. *International Journal of Public Sector Management*, 35(6), 692-706.
- Mnif, Y. & Gafsi, Y. (2020). A contingency theory perspective on the analysis of central government accounting disclosure under international public sector accounting standards (IPSAS). *Meditari Accountancy Research*, 28(6), 1089-1117.
- Müller-Marqués Berger, T. (2018). *IPSAS explained: a summary of international public sector accounting standards*. John Wiley & Sons.
- Patrick, E. A., Danladi, O. A., Caleb, A. J. & Linda, J. U. (2017). Accountants' perceptions of IPSAS application in Nigerian public sector financial management and reporting. *Journal of Economics, Management and Trade*, 1-22.
- Polzer, T., Gårseth-Nesbakk, L. & Adhikari, P. (2019). Does your walk match your talk? Analysing IPSASs diffusion in developing and developed countries. *International Journal of Public Sector Management*, 33, 1-23.

- Polzer, T., Grossi, G. & Reichard, C. (2021). The harmonization of public sector accounting and diffusion of IPSAS. Palgrave Pivot, Cham.
- Ranjani, R. & Neba, A. A. (2016). The relationship between governmental performance and participation in public sector accounting and financial processes: the case of IPSAS implementation in Nigeria. *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*, 7(1), 13-21.
- Sayer, P. & Crawford, T. (2017). Developing a collaborative qualitative research project across borders: issues and dilemmas. *The Qualitative Report*, 22(6), 1580-1588.
- Schmidhuber, L., Hilgers, D. & Hofmann, S. (2022). International public sector accounting standards (IPSASs): a systematic literature review and future research agenda. *Financial Accountability and Management*, 38, 119-142.
- Tight, M. (2019). *Documentary research in the social sciences*. Sage.
- Umut, E. & Öztürk, C. (2019). Uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları (IPSAS): genel bakış ve IFRS'lerden farklılığı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 445-478.
- UNESCO. (2021). Financial statements. https://unesdoc.unesco.org/ark:/48223/pf00003_83707?posInSet=1&queryId=3145d538-b6c0-4acb-9c5f-72e008457ec8, (Erişim Tarihi: 13.01.2023).
- Vaidya, S. (2020). IPSAS: the right track. *AB Magazine*. <https://abmagazine.accaglobal.com/global/articles/2020/ab-nov-2020/public/ipsas-the-right-track.html>, (Erişim Tarihi: 24.01.2023).