

IFRS VE IPSAS KAVRAMSAL ÇERÇEVELERİNİN KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 24.06.2022
Makale Kabul Tarihi : 30.09.2022
Makale Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1135538

Dr. Elif UMUT*
Dr. Özgecan ÖZER**

Bibliyografik Bilgiler

Umut, E., & Özer, Ö. (2023). "IFRS ve IPSAS Kavramsal Çerçevelerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 68, Sayfa : 277-296)
<https://doi.org/10.55322/mdbakis.1135538>

ÖZ

IPSASB, kavramsal çerçeveyi oluştururken, IFRS kavramsal çerçevesini esas olarak almıştır. Kamu kuruluşları ve özel sektör işletmeleri arasındaki kuruluş ve işleyiş amaç ve hedeflerinin birbirinden tamamen farklı olması nedeniyle IPSAS kavramsal çerçevesinin IFRS uyumu ilk zamanlar akademisyenleri ve uygulamacıları rahatsız etmiş ve bu konudaki endişelerini dile getirmek zorunda bırakmıştır. Aynı zamanda tahakkuk esaslı muhasebenin kamu kuruluşlarında uygulanabilirliği konusunda da şüphe duyulmaktadır. Bu çalışmanın amacı, IFRS'lerdeki muhasebe politikalarının temelini oluşturan Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ile IPSAS'lardaki muhasebe politikalarının temelini oluşturan "Kamu Sektörü İşletmelerinde Genel Amaçlı Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin karşılaştırılarak ele alınması ve benzerlikler ile farklılıkların ortaya konmasıdır. Sonuç olarak IPSAS'ın IFRS'den minimum sapma amacıyla düzenlenmiş olduğu açıktır, aynı zamanda sektörel farklılıkları dikkate alan düzenlemeleri de mevcuttur. IFRS kavramsal çerçevesi IPSAS'dan daha erken bir tarihte yayınlanmış ve yürürlüğe girmiştir. IFRS daha uzun bir süredir

* Öğr. Gör., Başkent Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, esarman@baskent.edu.tr, ORCID: 0000-0002-7755-6790

** Öğr. Gör., Başkent Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, ozgecanozer@baskent.edu.tr, ORCID: 0000-0003-1115-1675

yürürlükte olması nedeniyle diğer standartlarda meydana gelen değişikliklerle sebebiyle güncellemeye tabi olmuş ve dolayısıyla da standartlar ile son derece uyumlu bir şekil almıştır. IPSAS için henüz aynı yorumda bulunmak için erkendir.

Anahtar Kelimeler: Devlet Muhasebesi, IPSAS, IPSASB, IFRS, Kavramsal Çerçeve

Jel Kodları: M40, M41, M48

CONCEPTUAL FRAMEWORKS OF IPSAS & IFRS: A COMPARATIVE STUDY

ABSTRACT

IPSASB has taken the IFRS conceptual framework as a basis while creating the conceptual framework. Due to the fact that the establishment and operational goals and objectives between public institutions and private sector enterprises are completely different from each other, the IFRS compliance of the IPSAS conceptual framework initially disturbed academics and practitioners and forced them to express their concerns on this issue. At the same time, there are doubts about the applicability of accrual accounting in public institutions. The aim of this study is to compare the Conceptual Framework for Financial Reporting, which forms the basis of accounting policies in IFRS, and the Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting in Public Sector Enterprises, which forms the basis of accounting policies in IPSAS, and to reveal the similarities and differences. As a result, it is clear that IPSAS has been prepared with the aim of minimum deviation from IFRS, it also has regulations that take into account sectoral differences. The IFRS conceptual framework was published and entered into force earlier than IPSAS. Since IFRS has been in effect for a longer period of time, it has been subject to updating due to the change in other standards, and therefore it has become highly compatible with the standards. It is too early to comment on IPSAS yet.

Keywords: Governmental Accounting, IPSAS, IPSASB, IFRS, Conceptual Framework

Jel Codes: M40, M41, M48

1. GİRİŞ

Maystone'a (1992) göre çerçeve, standartların oluşturulduğu bir 'mimari plan' gibidir. FASB (1978, s. 2), muhasebe için kavramsal bir çerçeveyi şu şekilde tanımlar:

“Kavramsal çerçeve, bir anayasa, tutarlı standartlara yol açabilen ve finansal muhasebe ve finansal tabloların doğasını, işlevini ve sınırlarını belirleyen, birbiriyle ilişkili hedefler ve temellerden oluşan tutarlı bir sistemdir.”

Böyle bir teorik çerçeve, muhasebe standart belirlemesinin teknik bir faaliyet olduğunu öne sürse de, bunun yerine teknik ve politik olanın iç içe geçmesini temsil eder (Gaa, 1988). Kavramsal çerçeve, standart belirleyicilere tutarlı ve ilgili standartlar geliştirmede yardımcı olmalı ve denetçileri henüz belirli

standartların konusu olmayan belirli sorunların çözümlerine hazırlamak için geniş rehberlik sağlamalıdır (Christians & Neyt, 2015).

Kamu sektörünün, kendine has işleyiş mekanizmasına uygun muhasebe standartlarıyla desteklenen tahakkuk esaslı muhasebeyi benimsemesi gerektiği konusunda genel bir anlaşma var gibi görünse de, hem özel sektöre hem de kamu sektörü işleyişine aynı standartların uygulanması mı yoksa ayrı standartların uygulanması gerektiği konusunda uzun süredir devam eden bir tartışma bulunmaktadır (Ellwood ve Newberry, 2016). Bu tartışma zaman zaman bu konuda karmaşık uygulamaların çıkmasına neden olabilmektedir. Örneğin Avustralya ve Yeni Zelanda, uzun yıllar ortak (“sektörden bağımsız”) standartlar uyguladıktan sonra, 2002 yılında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) hem özel sektör hem de kamu sektörü için geçerli olmasına karar vermiş ancak yakın zamanda Yeni Zelanda, genel denetçilerinin kamu sektörü amaçlarına yönelik olarak UFRS’de yapılan değişikliklere yönelik eleştirilerinin ardından Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarına (IPSAS) geçmiştir (Auditor General, 2009; Cordery ve Simpkins, 2016).

IPSAS Kavramsal çerçevenin amacı, kullanıcının ihtiyaçlarını karşılayan mali tablolar üretmek için standartların amaçlarını ve niyetlerini netleştirmektir. Ayrıca kavramsal çerçevede finansal tabloların niteliksel özellikleri ve çeşitli unsurları açıklanmakta ve varlık ve yükümlülüklerin değerlendirilmesi tartışılmaktadır. Odak noktası, hesap verebilirlik ve karar verme amaçları için yüksek kaliteli finansal raporlamadır. Çerçeve, IPSAS’ların uygulanmasını kolaylaştırmak ve bunların tutarlılığını artırmak için geliştirilmiştir.

IPSAS Kavramsal Çerçevenin yayımlanma tarihi IPSAS’ların yayınlanmasından daha ileri bir tarihe denk gelmektedir. Bazı akademisyenler, çerçeve yayımlandığı tarihte kavramsal çerçevenin yayınlanmasının gerekli olduğuna ikna olmakla beraber yayımlanma tarihine ilişkin endişelerini dile getiren çalışmalar yapmışlardır (Christiaens ve Vandendriessche, 2015). Yazarlara göre kavramsal çerçeve öncesi yayımlanmış olan kamu standartları, kavramsal bir temelin olmaması nedeniyle mevcut biçimleriyle kolayca uygulanamadığı ileri sürülmektedir.

Diğer taraftan, IPSASB’nin kavramsal çerçevesinin bazı yararlarını vurgulayan çalışmalar da bulunmaktadır. Aşağıdaki alıntı kavramsal çerçevenin yararlarını vurgulayan çalışmalar bir örnek teşkil etmektedir:

Kavramsal Çerçeve, bölgeselleştirme sürecinin önemli bir parçasıdır; IPSAS’ın tutarlılığını desteklemek ve gelecekteki standartların üzerine inşa edileceği teorik bir çerçeve sağlamak için gereklidir. Ancak, Kavramsal Çerçeve aynı zamanda muhasebenin aracılık rolü için bir arenadır (Bisogno, Aggestam Pontoppidan, Hodges ve Manes Rossi, 2019).

Barton, (2005) ve Biondi (2012) çalışmalarında kamu sektörü ve özel sektör arasındaki farklılıkları ve bu farklılıkların muhasebeye nasıl farklı bir yaklaşım gerektirdiğini tartışmıştır. IPSASB’nin standartları, UFRS’den minimum sapma öncülüne dayanmaktadır. Bazı yazarlar, ticari (özel sektöre ilişkin) tahakkuk esaslı muhasebe uygulamasının kamu sektörüne ne kadar uygun olduğunu sorgulamıştır (Biondi, 2017; Arnaboldi ve Lapsley, 2009; Chan, 2003, GASB, 2006; Monsen, 2002; Pallot, 1992). Ayrıca, birçok çalışma kamu sektöründe veya kar amacı gütmeyen sektöre ilişkin tahakkuk muhasebesinin

uygulanmasındaki pratik zorlukları vurgulamıştır (Baker ve Rennie, 2006; Barton,2011; Christiaens ve diğerleri, 2015; Christiaens ve van Peteghem, 2007; Christiaens ve diğerleri, 2010; Ernst & Young, 2012; Hepworth, 2017, Cordery ve diğerleri, 2018).

IPSASB'nin farklı sektörlerdeki farklı muhasebe kuralları arasındaki tutarlılığı korumak için IFRS'lerle daha yakın bir bağlantı sağlaması beklenmektedir. Hatta IPSAS, olası ve mümkün olduğunda UFRS'lerden ilham alabilir. Fakat diğer yandan iki sektörün farklı raporlama beklentileri gösteren ve dolayısıyla farklı muhasebe politikaları gerektiren neredeyse tamamen farklı paydaşlara (örneğin, hissedarlara karşı bileşenler) sahip olması nedeniyle, iki muhasebe çerçevesinin yapısal olarak farklı olduğu unutulmamalıdır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVELERE GENEL BAKIŞ

IFRS'deki kavramsal çerçeve yapılan en son güncellenmiş biçimi ile 2018 yılında yayınlanarak 2020 yılından itibaren uygulanmaya başlamıştır. IPSAS'daki kavramsal çerçevenin 1 - 4 bölümleri Ocak 2013'de 5 - 8 bölümleri Ekim 2014'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. IPSAS'daki kavramsal çerçeve temelini IFRS'de kavramsal çerçeveden almış olup kamu sektörüne uyarlanmıştır.

İlk olarak 1989'da tanıtılan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) kavramsal çerçevesi mevcut standartlarda meydana gelen değişikliklere paralel olarak yeniden gözden geçirilmekte ve revize edilmektedir. Birinci düzenleme Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ile ortak bir projenin parçası olarak gerçekleşmiştir. 2010 yılından bu yana, IASB'nin kavramsal çerçevesi, finansal raporlamanın tek amacını "sermaye piyasalarında işletme finansörlerine hizmet etmek" biçiminde ortaya koymaktadır (IASB, 2010) IPSASB 2014 yılında IASB'den farklı amaçlarla kendi kavramsal çerçevesini yayınlamıştır, UFRS'den minimum sapma öncülündeki program, 2014 yılında IASB'den farklı amaçlarla kendi kavramsal çerçevesini yayınlamıştır (IPSASB, 2014). Bu çerçevelerin kavramsal temelleri, uluslararası düzeyde kamu sektörü muhasebesinin geleceği için potansiyel olarak çok önemlidir.

IPSAS Kavramsal Çerçeve toplam sekiz bölümden oluşmaktadır. 1.Bölüm kavramsal çerçevenin rolünü, yetkisini ve uygulanabilirliğini tanımlar. 2. Bölüm'de, Genel Amaçlı Mali Tabloların amaçlarını (yani hesap verebilirlik ve karar verme) tanımlanmakta ve birincil kullanıcılar (yani vatandaşlar; vergi mükellefleri, bağışçılar, borç verenler ve diğerleri gibi kaynak sağlayıcılar; yasama organı ve üyeleri ve parlamento mensupları) ve diğer kullanıcılar arasında bir ayırım yapılmaktadır. 2. Bölüm'de ayrıca finansal bilgilerin özellikleri, ilkeleri, karşılaştırma ölçütleri ve finansal tablolarda yer alan belgeler açıklanmaktadır. Genel amaçlı finansal tablolar tarafından sağlanan bilgiler şunları içermelidir: mali durum, mali performans ve nakit akışları, bütçe bilgileri ve uyumluluk veya diğer hizmet sunumu başarıları. 3. Bölüm, genel amaçlı finansal tablolarda yer alan bilgilerin niteliksel özelliklerini (yani ilgililik, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, zamanlılık, karşılaştırılabilirlik ve doğrulanabilirlik) ve bu tür bilgiler üzerindeki yaygın kısıtlamaları (yani önemlilik, maliyet-faydalar ve niteliksel özellikler arasında uygun bir dengenin sağlanması) açıklamaktadır. 4. Bölüm, raporlayan işletme kavramını ve özelliklerini açıklamaktadır. Son bölümler, bir finansal tablonun unsurlarını (5.Bölüm), muhasebeleştirme kriterlerini (6.Bölüm), varlık ve yükümlülüklerin ölçüm esaslarını (7.Bölüm) ve sunumunu (8.Bölüm) sunmaktadır.

3. KAVRAMSAL ÇERÇEVELERİN KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ

3.1. Kavramsal çerçevelerin görevi ve yaptırım gücü

1. IFRS'a ait kavramsal çerçevenin amacı, kavramsal çerçevede belirtilen kavramlarla tutarlı standartlar geliştirilmesine, finansal tabloları hazırlayanların, belirli bir işlem veya başka bir olaya uygulanan bir standart bulunmadığında veya bir standart muhasebe politikası konusunda seçim yapma imkânı verdiğinde tutarlı muhasebe politikaları geliştirmesine ve tüm tarafların standartları anlama ve yorumlamasına yardımcı olmaktır (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 4).
2. IFRS'deki kapsamla benzer olarak IPSAS'a ait kavramsal çerçevenin temel amacı tahakkuk esaslı muhasebe uygulayan kamu kesimi kuruluşlarının genel amaçlı finansal tablolarının hazırlanması ve sunumuyla ilgili temel esasları oluşturan kavramları belirlemektir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018a, 26).
3. IFRS kavramsal çerçevesi, IFRS'leri uygulayan özel sektör işletmelerinin finansal raporlamasında kullanılmaktadır. IFRS'leri uygulayan işletmeler, genel olarak, hisse senetleri borsada işlem gören halka açık işletmeleri, banka ve sigorta şirketlerini kapsamaktadır. IPSAS kavramsal çerçevesi, IPSAS'ları uygulayan kamu kuruluşlarının finansal raporlamasında uygulanmaktadır. Dolayısıyla kavramsal çerçeve uyarınca kamu sektörü ulusal, alt-ulusal (bölgesel, eyalet/il ve yerel), devlet ve devletle ilişkili diğer kamu kuruluşları ve uluslararası kamu sektörü kuruluşlarından (OECD, NATO vb.) oluşmaktadır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018a, 27).

3.2. Genel amaçlı finansal raporların amaçları ve kullanıcılar

IFRS kavramsal çerçevesine göre, genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflara, raporlayan işletme hakkında o işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamak olarak tanımlanmıştır (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 6). IPSAS kavramsal çerçevesi uyarınca finansal raporlamanın temel amacı genel amaçlı finansal tablo kullanıcılarının verecekleri ekonomik kararların en doğru biçimde verilmesini sağlamak amacıyla kamu kuruluşu hakkında güvenilir finansal bilgi temin etmektir. Diğer bir deyişle; finansal raporlamanın hedefi/amacı genel amaçlı finansal tablo kullanıcılarını bilgi ihtiyacını referans alarak şekillenmektedir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, para. 2.1). IPSAS'da belirlenen amaç, IFRS'de belirlenen amaçla aynı yöndedir.

Ancak, kamu sektörüne ait genel amaçlı finansal tabloların başlıca kullanıcıları IFRS'lere göre hazırlanmış finansal tabloların başlıca kullanıcılarından farklılık gösterebilmektedir. Kamu sektöründe kar amacı söz konusu olmadığından buradaki finansal bilgi kullanıcıları arasında mevcut ve potansiyel yatırımcılardan bahsetmek mümkün değildir. Kamu sektörüne ait genel amaçlı finansal tabloları arasında bazı hallerde yasama organı ya da parlamento üyeleri olabilmekle birlikte (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, para. 2.4) genel olarak bir kamu kuruluşunun genel amaçlı finansal tablolarının başlıca kullanıcıları hizmet alan kimseler/kuruluşlar ve onların temsilcileri, kaynak sağlayan kimseler/kuruluşlar ve onların temsilcilerinden diğer bir deyişle vatandaşlardan oluşmaktadır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, para. 2.5). Bazı hallerde ise hizmet alan ve/veya kaynak sağlayan kişi ya da kuruluş vatandaş olmasa da devlete ya da kamu kuruluşundan hizmet aldığı ya da ona kaynak sağladığı için genel amaçlı finansal tablo kul-

lanıcısı olabilmektedir. Buna karşılık; denetim şirketleri de kamu kuruluşlarının genel amaçlı finansal tablolarında sunulan bilgileri faydalı bularak kullanmakla birlikte bu durum onları başlıca kullanıcılar statüsünde değerlendirmek için yeterli değildir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, para. 2.6).

Bu çerçevede, genel amaçlı finansal tablolar temel olarak IFRS kapsamında özel sektör işletmelerinin, IPSAS kapsamında ise kamu kuruluşunun finansal durumuna, finansal performansına ve nakit akışlarına ilişkin bilgileri içermektedir. Bu hususlar açısından IFRS ve IPSAS kavramsal çerçeveleri genel amaçlı finansal tabloların içerdiği bilgilerin doğrultusu açısından birbirine benzer niteliktedir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 7-8; IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 34-35).

Kamu sektörü kuruluşlarında, en önemli raporlama biçimleri bütçelerdir. Bütçe kontrolü, kamu sektörü hesap verebilirliğinin geleneksel özüdür (Monsen, 2019). IPSASB, Bütçeleri Genel Amaçlı Mali Raporlama'ya (GPFR) dahil etmektedir. IFRS'den farklı olarak IPSAS kavramsal çerçevesinde kamu kuruluşlarının yıllık bir bütçe hazırlayıp, onaylayıp kamunun erişimine sunmasının altı çizilerek kurumun gelecek dönemdeki faaliyetlerinin neler olacağına, faaliyetlerin yerine getirilmesi için mükelleflerden toplanacak vergiler ve diğer gelir kaynakları ile ne kadar bir kaynak yaratılacağına ve faaliyetlerin yerine getirilmesi için yapılacak giderlere ilişkin bilgilerin sağlanacağı hesap verebilirlik kavramı çerçevesinde belirtilmiştir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve 2018, 35-36).

3.3. Niteliksel özellikler

IPSASB, tüm niteliksel özelliklerin önemli olduğu ve bilginin faydalı olmasına katkı sağlaması amacıyla tüm niteliksel özelliklerin için birlikte çalışması gerektiği görüşündedir.

Niteliksel özellikler, birincil kullanıcılarının ihtiyaçları ve hedefleri karşılayabilmekte tutarlı olabilmek için hiyerarşik biçimde organize edilerek uygulanmalıdır. Örneğin kamu sektörü finansal tabloları açısından anlaşılabilirlik kamu sektörü bağlamında önemli bir destekleyici özelliktir. Çünkü birincil kullanıcılar, politikacılar (Oulasvirta, 2021). Aşırı teknik finansal bilgiler, karar verme aşamasını yanlış yönlendirebileceği gibi, teknik finansal bilgiye sahip olmayan kullanıcılar arasında da çok ayrıntılı ve karmaşık açıklamaların anlaşılması ve kullanılması zordur (Moretti, 2018) Çok geniş kapsamlı ve radikal tahakkuklar kamu sektörü kuruluşları için uygun değildir (Chan, 2006).

Kavramsal Çerçevelerde belirtilen niteliksel özelliklere ilişkin tespit ve değerlendirmeler aşağıdaki sıralanmıştır:

1. IFRS'de finansal bilginin niteliksel özelliklerine Bölüm 2 kapsamında "Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri" başlığı altında değinilmiştir. Buna karşılık IPSAS'da finansal ve finansal bilginin niteliksel özelliklerine Bölüm 3 kapsamında "Niteliksel Özellikler" başlığı altında yer verilmiştir.
2. IFRS'de faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmenin finansal raporunda sunulan finansal bilgilere dayanarak işletme hakkında kararlar alırken en çok fayda sağlayabilecekleri bilgi türlerini tanımlamaktadır (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 10).

Diğer taraftan, IPSAS'da ise genel amaçlı finansal raporların ekonomik ve diğer olgular hakkında IFRS'den farklı olarak finansal ve finansal olmayan bir takım bilgilere ilişkin niteliksel özellikler, finansal raporlamanın amaçlarına ulaşmasını sağlayacak ve aynı zamanda da finansal tablo kullanıcılarına hesap verebilirlik ve karar verme açılarından faydalı bilgiler sağlayacak olan unsurlar olarak tanımlanmıştır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018a, 48)

3. IFRS'de faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri, iki kısma ayrılarak (a) temel niteliksel özellikler ve (b) destekleyici niteliksel özellikler olmak üzere iki alt başlık altında sunulmuştur (IFRS Kavramsal Çerçeve, 2018, 10-12). Ancak, IPSAS'da böyle bir ayrıma yer verilmemiştir. IPSAS kavramsal çerçevesinin karar gerekçelerinde belirtildiği üzere böyle bir ayrıma yer verilmemesinin nedenleri (1) temel özellikler denildiği zaman bu özelliklerin birincil olarak dikkate alınıp destekleyici özelliklerin ikincil olarak değerlendirilmesi olasılığı, (2) söz konusu temel veya destekleyici özelliklerin içinde bulunulan duruma göre mesleki yargı çerçevesinde birincil olması olasılığı ile (3) bütün niteliksel özelliklerin faydalı bilgiye katkı sağlamak amacıyla önemli olduğu ve birlikte bir bütünü oluşturduğu sonucuna varılmasıdır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018a, 63).
4. IFRS'de belirtilen temel niteliksel özellikler: (1) ihtiyaca uygunluk ve (2) gerçeğe uygun sunum olarak ifade edilmiştir. Diğer taraftan, destekleyici niteliksel özellikler ise (1) karşılaştırılabilirlik, (2) doğrulanabilirlik, (3) zamanında sunum ve (4) anlaşılabilirlik olarak belirtilmiştir. Söz konusu kavramlar, IPSAS'da da aynen geçerlidir.
5. IFRS'de önemlilik kavramına ihtiyaca uygunluk kavramının altında yer verilmiş olup söz konusu kavramı tamamlar nitelikte tanımlanmıştır. Ancak, IPSAS'da önemlilik kavramı IFRS'den farklı olarak genel amaçlı finansal raporlarda sunulan bilgilere ilişkin kısıtlar çerçevesinde ele alınmıştır.
6. Gerek IFRS'de gerekse IPSAS'da gerçeğe uygun sunum kavramı sunumun tam, tarafsız ve hatasız olması gerektiği belirtilerek söz konusu kavramlarla desteklenmiştir. Ancak, IFRS'de IPSAS'dan farklı olarak hatasız sunum açısından ihtiyatlılık ilkesinin de altı çizilmiştir. Bu bağlamda, IFRS'de ihtiyatlılığın, belirsizlik koşullarında yargıda bulunurken temkinli davranmak olduğu ifade edilmiştir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 11). Diğer taraftan, IPSAS'ın karar gerekçelerine göre güvenilirlik kavramı ile onun unsurlarını oluşturan özün önceliği, tarafsızlık, ihtiyatlılık ve tam açıklama kavramları yerine gerçeğe uygun sunum kavramına yer verilmesi bu kavramın güvenilirlik kavramından daha güçlü olduğunu işaret etmesinden dolayıdır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018a, 59). Ayrıca, gerçeğe uygun sunum kavramı özün önceliği kavramı ile tarafsızlıkla ilişkili ihtiyatlılık kavramını içinde barındırdığından bu kavramlara tekraren yer verilmemiştir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018a, 60)

Örnek 1. Özün Önceliği (Aggestam-Pontoppidan ve Anderneck,2015)

Bir kamu kuruluşu medikal ekipman kiralamaştır. Medikal ekipmanın yasal olarak sahibi kamu kuruluşu değil, kiralama şirkettir. Fakat kamu kuruluşu tıpkı diğer sahip olduğu ekipmanı kullandığı biçimde kiraladığı ekipmanı da mamul üretmek için kullanacaktır. IPSAS 13 Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi standardı uyarınca kamu kuruluşunun, kiralama sözleşmesinden kaynaklanan ve hizmet potansiyeli elde edebileceği bir varlığı bulunmaktadır. Bu varlık da bilanço tablosunda kuruluşun diğer varlıkları arasında gösterilmelidir.

Uluslararası bir örgütün ev sahibi ülke ile görev süresi boyunca yaptığı bir anlaşma bulunmaktadır. Anlaşmaya göre örgüt bu yerleşim yerinde çalışmaya devam ettiği süre boyunca bağışlanmış olan tüm varlıkları ülkeye sağlamakla görevlidir. Hatta bu yerleşim yerinde yeni bina inşa etme hakkına da sahiptir. Eğer örgütün yerleşim yerini değiştirmesine ilişkin bir karar alınır ise yerleşim yerinde inşa edilmiş olan binaların ev sahibi ülkeye iade edilmesi gerekmektedir. Yerleşim yeri değişmediği sürece örgüt bu binaları kendi faaliyetlerini sürmek amacıyla tıpkı kendi sahip olduğu binalar gibi kullanabilecek hatta yeni binalar da inşa edebilecektir. Örgüt bu binaların yasal olarak sahibi olmasa da, tüm binaları IPSAS 17 Maddi Duran Varlıklar standardı uyarınca, belirlenebilir (identifiable) nitelikte oldukları için, maddi duran varlıkları altında raporlayacaktır. Binalar geçmişteki bir olaydan kaynaklanan şekilde örgütün kontrolü altındadır ve gelecekte örgüte ekonomik fayda ya da hizmet potansiyeli yaratacaktır.

7. Hem IFRS’de hem de IPSAS’da karşılaştırılabilirlik kavramına değinilirken söz konusu kavram karşılaştırılabilirliğin sağlanması açısından muhasebe politikalarında tutarlılık kavramının önemi vurgulanarak desteklenmiştir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018a, 52).
8. Gerek IFRS’de ve gerekse IPSAS’da doğrulanabilirlik kavramı, doğrulamanın doğrudan veya dolaylı olarak yapılabileceği ile ilişkilendirilmiştir. Ayrıca, IPSAS bu kavramı desteklenebilirlik (supportability) kavramı olarak da kabul etmektedir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018a, 53).
9. Sadece IFRS’de değil aynı zamanda IPSAS’da zamanında sunum, bilginin, karar verenlerin kararlarını etkileyebilecek bir zamanda kullanıma sunulması anlamında tanımlanmıştır. Ancak, IPSAS’da açıklayıcı olması bakımından genel amaçlı finansal rapor kullanıcılarının bir kamu kuruluşunun hizmet sunma performansı ile hazırladığı bütçe rakamları arasındaki uyumu incelemek istemesi zamanında sunuma örnek gösterilmiştir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018a, 51).
10. Hem IFRS’de hem de IPSAS’da anlaşılabilirlik kavramının yerine gelmesi için finansal bilginin açık ve öz bir şekilde sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulması gerektiğinin altı çizilmiştir. Ancak, IPSAS’da IFRS’den farklı olarak karşılaştırılabilirliğin anlaşılabilirliği arttırabileceğine vurgu yapılmıştır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018a, 51).
11. Ayrıca, her iki kavramsal çerçevede de finansal bilginin raporlanmasında çeşitli kısıtlar ortaya çıkmaktadır. IFRS’de ortaya konan kısıt, maliyet ve fayda ilişkisine dayandırılmıştır. Finansal bilginin raporlanmasında sağlanacak faydanın bilginin raporlanması için katlanılan maliyetlerden yüksek olmasının esas olduğuna değinilmiştir (IFRS Kavramsal Çerçeve, 2018, 13). Ancak, IPSAS’da ise genel amaçlı finansal raporlama kapsamına giren bilgilerin raporlanmasında üç kısıtastan söz edilmiştir. Bunlar, (1) önemlilik, (2) maliyet-fayda ve (3) niteliksel özellikler arasında kurulan dengedir.
12. IPSAS açısından önemlilik kısıtı geniş kapsamlı bir bakış açısını yansıtmaktadır. Dolayısıyla, IPSAS’da önemlilik denildiğinde bir muhasebe politikasının uygulanmasının, belirli bir finansal tablo kaleminin hazırlanma esasının veya söz konusu kalemin veya bir çeşit bilginin açıklanmasının yaratacağı sonuçların önemliliği üzerinde durulmaktadır (IPSAS Kavramsal Çerçeve, 2018a, 54). Bir başka deyişle, IPSAS kavramsal çerçevesinin karar gerekçelerinde önemlilik kavramının sadece işletmeye özgü açıdan ihtiyaca uygunluğu yansıtmadığı belirtilerek finansal ve finansal olmayan

bilginin eksik veya yanıltıcı olarak sunulmasının sadece ihtiyaca uygunluğu değil aynı zamanda gerçeğe uygun sunumu, anlaşılabilirliği, doğrulanabilirliği etkileyebileceğine değinilmiştir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018a, 64). Bu doğrultuda, önemlilik açısından IPSAS, IFRS'den farklıdır; çünkü, IFRS'deki önemlilik işletmeye özgü finansal bir bilginin önemliliğini esas almaktadır.

Örnek 2. İhtiyaca Uygunluk (Aggestam-Pontoppidan ve Anderneck,2015)

Kamu kuruluşu uluslararası bilimsel bir örgüttür.

Yapılan detaylı incelemeler sonucu kuruluşun giderleri aşağıdaki biçimde dağılmıştır:

%70 personel gideri

%30 bilim personeli gideri

%20 destek personel gideri

%20 emeklilik fonu katkısı

%13 varlıklara ait amortisman

%10 faaliyet gideri

%5 laboratuvar giderleri

%2 bakım onarım gideri

Bu tür bir kamu kuruluşunda maliyetler konusunda yönetime en çok fayda sağlayacak olan bilginin elde edilmesi açısından giderlerin çeşitlerine göre mi yoksa fonksiyonlara göre mi sınıflandırılması daha uygun olacaktır? Bu tür bir durumda giderlerin çeşitlerine göre sınıflanmasına yönelik bir çalışma daha uygun olacaktır çünkü yönetimin esas amacı kendi kontrolleri altında olan maliyetleri yönetmek ve gider kalemlerine öncelik vermektir. Örneğin destek personele ilişkin giderleri izleyerek bu giderleri bilim personeli giderleri ile karşılaştırmak faydalı olabilir. Aynı zamanda faaliyet ve bakım onarım giderlerini de izlemek faydalı olabilir.

13. IPSAS'daki maliyet ve fayda kısıtı esasen IFRS'deki yaklaşımla paraleldir. Yani, bilginin raporlanması ile sağlanacak faydanın bilginin raporlanması için katlanılan maliyetlerden yüksek olması beklenmektedir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 13). Buna ek olarak, IPSAS kavramsal çerçevesinde IPSAS'da belirtilen niteliksel özellikler dikkate alınarak hazırlanan genel amaçlı finansal raporlar aracılığıyla kullanıcılara açıklanacak bilgiler sayesinde devletteki ve diğer kamu kuruluşlarındaki finansal raporlamada şeffaflığın artırılacağına ve böylece kamu sektörü borcunun doğru hesap edilebileceğine yönelik açıklamada bulunulmuştur.

3.4. Raporlayan işletme

1. IFRS kavramsal çerçevesine göre raporlayan işletme, finansal tablolar hazırlamakla yükümlü olan ya da finansal tablolar hazırlamayı seçen bir işletmedir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 17). Ancak, IPSAS kavramsal çerçevesine göre kamu sektörü raporlayan kuruluşu, genel amaçlı finansal

tablo düzenleyen devlet, diğer bir kamu sektörü organizasyonu, bir program veya ayrı bir faaliyet bölümü olarak tanımlanabilecek oluşumlardır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 67). Örneğin, IPSAS 18 Bölümlere Göre Raporlama ve IPSAS 22 Genel Devlet Sektörüne İlişkin Finansal Bilginin Açıklanması standartları bu konuda değerlendirme yapabilmek için bir mekanizma geliştirmiştir.

2. IFRS kavramsal çerçevesine göre raporlayan işletme, tek bir işletme olabileceği gibi işletmenin bir kısmından veya birden fazla işletmeden diğer bir deyişle bir gruptan da oluşabilir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 17). Bir raporlayan işletmenin tüzel kişi olması şart değildir. IPSAS kavramsal çerçevesi de raporlayan kuruluş çerçevesinde bu hususlar (para. 4.2) ve (para. 4.11) da belirtildiği şekli ile aynı doğrultudadır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 67).
3. IFRS kavramsal çerçevesine göre raporlayan işletmenin finansal tablolarında sunulacak bilgilere asli kullanıcıların bilgi ihtiyaçları yön vermekte olup söz konusu kullanıcılar, finansal tabloların sunmayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun olarak sunan ihtiyaca uygun bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar (IFRS, Kavramsal Çerçeve 2018, 17).

IPSAS'a göre bir kuruluş/grubun sıralanan özellikleri taşıyor olması onun genel amaçlı finansal tablo kullanıcılarının varlığına işaretir (4.7): (a) kaynakları temin etme, artırma ya da dağıtma kapasite ya da sorumluluğuna sahip olması; (b) kamu varlıklarını edinmiş ya da yönetiyor olması ve (c) yükümlülükler maruz kalması ya da hizmet sunma amacını yerine getirebilmesi için gereken faaliyetleri üstleniyor olması.

3.5. Finansal tablo kalemleri

IFRS ve IPSAS kavramsal çerçevesinde finansal tablo kalemleri belirtilmiştir. IFRS kapsamında belirtilen finansal tablo kalemleri: (a) Varlıklar, (b) Yükümlülükler, (c) Gelir/Hasılat (Revenue), (d) Gider, (e) Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin katkıları ve onlara yapılan dağıtımlar ile (f) Özkaynaktaki artış veya azalışa yol açmayan varlıklardaki veya yükümlülüklerdeki değişikliklerdir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 20).

Buna karşılık, IPSAS'larda IFRS'lerdeki diğer kapsamlı gelir unsurları yer almadığından IPSAS kavramsal çerçevesinde (a) Varlıklar, (b) Yükümlülükler, (c) Gelir/Hasılat (Revenue), (d) Gider unsurlarına ek olarak yukarıda IFRS için belirtilen (e) kalemi ile özdeş olan (e) Ortakların ortak olmaları sebebiyle yaptıkları katkıları ve ortaklara yapılan dağıtımlar (ownership distributions) kalemine yer verilmiştir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 73).

Kavramsal çerçeve kamu sektörü finansal tablolarını oluşturacak olan kalemleri detaylı olarak tanımlamıştır. Fakat buna rağmen eğer IPSAS kapsamında tanımlanmamış olan bir kaleme ihtiyaç duyulabilir ve bu kalem finansal tabloda yer aldığı anda, finansal raporlamanın amacına ulaşması yönünde bir kolaylık sağlayacak olabilir. Bu durumda bu tür kalemler IPSAS'lar kapsamında finansal tablolarda “diğer varlıklar” ve “diğer yükümlülükler” başlıkları altında kullanılabilir olduğundan söz etmektedir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, para. 5.27)

Kavramsal Çerçeve farklarına ilişkin diğer bir önemli fark IASB'nin “diğer kapsamlı gelir” olarak nitelendirdiği tüm unsurların IPSASB literatüründe net varlık/özkaynak kalemlerinin içinde izlenecek olmasıdır.

3.5.1 Varlıklar

1. IFRS Kavramsal Çerçevesi uyarınca varlık “geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynak” şeklinde tanımlanmıştır (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 20). İşletme o varlığın kullanılması neticesinde varlıktan kaynaklanan ekonomik faydaları elde edecek ise o varlığın işletmenin kontrolünde olduğundan söz etmek mümkündür.

IPSAS Kavramsal Çerçevesine göre ise varlık “geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir kaynak” biçiminde tanımlanmaktadır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 74). Tanımların özü aynı olmakla birlikte kamu sektörü ve özel sektördeki “kaynak” kavramlarının farklı olması nedeniyle ayrılmaktadır.

Dolayısıyla, IPSAS Kavramsal Çerçevesine göre kaynak, hizmet sunma imkanı tanıyan ya da ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip olan, fiziksel bir yapıya sahip olması gerekli olmayan, ekonomik fayda yaratma potansiyeli doğrudan kaynağın kendisinden ya da kaynağı kullanma hakkından (örneğin belli bir konu ile ilgili nakit akışlarını elde etme hakkı) doğan unsurlar şeklinde tanımlanmaktadır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 74). Ekonomik fayda, nakit girişi ya da nakit çıkışında azalma yaratan hususlar biçiminde tanımlanabilir. Hizmet sunma hakkı belli bir malın üretilmesini de kapsamaktadır. Hizmet sunma imkanı, kuruluşun amaçlarını gerçekleştirmeye katkı sağlayacak olan hizmetin sunulma kapasitesini gösterir ve bir kuruluşun nakit girişi yaratmasına gerek olmadan da amaçlarına ulaşabileceğine işaret eder. Rekreatyonel, mirasa, cemaatlere, savunmaya ve diğer unsurlara ilişkin varlıklar hizmet sunma imkanı içeren kamu kuruluşu varlıklarıdır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve: 5.9). Bu tür varlıklar 3. parti kişi ve kuruluşlara hizmet sunmak için kullanılmaktadır.

2. IFRS’den farklı olarak IPSAS’da gelecekte nakit girişi yaratmayacak yalnızca hizmet sunma potansiyeli olan unsurların da varlık olarak kaydedilmesine izin verilmektedir. (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 5.8)
3. IFRS’den farklı olarak IPSAS’da varlıklar kapsamında “geçmişteki olay” kavramı öne çıkmaktadır. IPSAS’a göre geçmişte gerçekleşen bir olay bir kuruluşun halihazırda elinde tuttuğu bir kaynağın kontrolünü eline geçirmesine, diğer bir deyişle o kaynağın varlık olarak muhasebeleştirilebileceği bir unsurun ortaya çıkmasına neden olur. Örneğin; devletin vergi toplayabilme gücü, varlıkların ortaya çıkmasına neden olan kamu gücünün en temel göstergelerinden biridir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 5.13).

3.5.2. Yükümlülük

1. IFRS kavramsal çerçevesine göre yükümlülük; işletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyeti şeklinde tanımlanmıştır (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 23).

IPSAS kavramsal çerçevesine göre yükümlülük kavramı (para. 5.14): “kuruluşun geçmişteki bir olaydan kaynaklanan, kuruluştan kaynak çıkışı yaratacak olan bugüne ilişkin yükümlülüğü” şeklinde tanımlanmıştır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 75). Kavramsal çerçeve açısından yükümlülüğün bugüne ilişkin olmasının üç koşulu bulunmaktadır: (a) Bağlayıcı olması, (b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi

nedeniyle katlanılacak olan kaynak çıkışından kaçınmanın küçük bir ihtimal olması ya da gerçekçi bir ihtimal olmaması ve (c) Yükümlülüğün geçmiş bir olaydan kaynaklanıyor olması.

Kamu sektörünün özellikleri nedeniyle bazı hallerde “bugüne ilişkin” yükümlülüklerin ne zaman meydana geldiğinin tespit edilmesi karmaşık bir süreçtir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 88-89). Örneğin; bu tür bir durum kamu kuruluşunun sosyal fayda yaratmak amacıyla sunduğu programlar neticesinde ortaya çıkabilir. Kuruluşun bu durumda yasal olarak zorunluluk olmayan fakat bağlayıcı nitelikte bir yükümlülüğü bulunacaktır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, BC5.31). Yasal olmayan bağlayıcı yükümlülük kavramı IAS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardında tanımlanmış olan “zımnî kabulden doğan yükümlülükler” (constructive obligations) kavramının IPSAS’daki karşılığı olacak biçimde tasarlanmıştır ki bu hususa IFRS kavramsal çerçevesinde de değinilmektedir (IFRS, Kavramsal Çerçeve 2018, 23). Aynı zamanda, IPSAS kavramsal çerçevesinin karar gerekçelerinde belirtildiği şekliyle koşullu yükümlülükler (IAS 37) ve koşulsuz (unconditional) (IAS 37) yükümlülükler, mal ve hizmetlerin temine hazır hale getirilmesine ilişkin yükümlülükler (IFRS 15, 26e) ve performans yükümlülükleri (IFRS 15, Appendix A) bugüne ilişkin yükümlülükler olarak kabul edilebilecektir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, BC5.21).

2. IFRS’den farklı olarak IPSAS’ların kamu sektörüne odaklı olması nedeniyle IPSAS kavramsal çerçevesinde yine yükümlülükler kapsamında “seçim vadeleri” (political promise) kavramına yer verilmiştir. “Seçim vadeleri”, kamu kuruluşu tarafından bir yükümlülük yaratmamakla beraber (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, BC5.34) seçim vadelerini yerine getirmek için yürütülen bir program ya da sunulan bir hizmet yükümlülük yaratabilecektir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, para. 5.24).
3. Yükümlülüklere ilişkin olarak kavramsal çerçevede IFRS’den farklı olarak IPSAS’ların kamu sektörüne odaklı olması nedeniyle yer alan diğer bir önemli husus ise devletin elinde bulundurduğu “egemen güç” (sovereign power) kavramından kaynaklanmaktadır. Egemen güç devletlere potansiyel olarak bedel karşılığı olan ve bedel karşılığı olmayan işlemlerden kaynaklanan yükümlülüklerini tanımlama imkanı tanımaktadır. Özel sektör işletmelerinin elinde bir egemen güç bulunmadığı için IFRS böyle bir düzenleme içermemektedir.

3.5.3. Gelir ve Gider

IPSAS’da ortakların ortak olmaları sebebiyle yaptıkları katkılar dışında, kamu kuruluşunun finansal durumunu artıran unsurlar kavramsal çerçeve kapsamında gelir/hasılat olarak tanımlanmıştır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, para. 5.29). Benzer biçimde, ortaklara yapılan dağıtımlarından kaynaklananlar dışında, kamu kuruluşunun finansal durumunu azaltan unsurlar kavramsal çerçeve kapsamında “gider” olarak tanımlanmıştır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, para. 5.30). Kamu kuruluşları açısından gelir ve giderler kişiler ya da gruplar arasında gerçekleşen ve bedel karşılığı olan ve olmayan işlemler/faaliyetler sonucu ortaya çıkabilir.

Kavramsal çerçeve belli bir dönem boyunca ortaya çıkmış ve gelir tablosunda (finansal performans tablosu) raporlanmış olan gelir ve giderler arasındaki farktan kaynaklanan “fazla” ya da “açık” ları finansal tablo kalemi olarak kabul etmemiştir. Diğer taraftan, IFRS’de ise söz konusu “fazla” veya “açık” kavramları kar veya zararı temsil etmektedir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 56).

3.6. Finansal Tablolara Yansıtma

IPSAS’da bir unsurun finansal tablo kalemi olarak muhasebeleştirilmesi için (1) unsurun finansal tablo kalemlerinden bir tanesinin tanımına uygun olması ve (2) niteliksel özellikleri yerine getirecek düzeyde ölçülebilir olması gerekmektedir (para. 6.2). Muhasebeleştirme kavramı esas olarak finansal tablo kaleminin varlığına ve ölçülebilir olmasına ilişkin belirsizliğin değerlendirilmesi anlamındadır. Dolayısıyla, belirsizliğe ilişkin değerlendirmenin her dönem yapılması önemlidir. Bu hususlar, IFRS ile benzerdir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 2018 32-33).

3.7. Finansal Tablolarda Varlık ve Borçların Ölçümü

IPSAS ve UFRS kapsamında uygulanan ölçüm esasları ve teknikler arasında çok fazla fark olmamakla birlikte iki kavramsal çerçevenin “gerçeğe uygun değer” kavramına bakış açıları sektörel farklılıklar nedeniyle ayrışabilmektedir. Aşağıdaki nedenlerden dolayı gerçeğe uygun değer kamusal sektörü varlık ölçümü için uygun olmadığı söylenebilir (ICAEW,2021)

- Birçok varlık operasyonel kapasiteleri için elde tutulur, diğer bir deyişle satış için elde tutulmaz, dolayısıyla kamu sektörü kuruluşları tarafından satış fiyatını belirlemenin düşük düzeyde önemi vardır,
- Düşük düzeyde yararlı bilgi sağlayan varlıkları yeniden değerlemek çok maliyetlidir; ve
- Varlıkların yeniden değerlendirilmesi finansal tablolarda çok fazla oynaklık yararmaktadır.

Kamu sektöründe, hizmetlerin sunumuna yardımcı olmak için birçok varlık kullanılır ve bu da kullanılan varlıkların tümünün her zaman en iyi finansal performansı sağlamaya yönelik olarak kullanılmamalarına neden olabilmektedir. Örneğin şehir merkezindeki bir okul binası ele alındığında, bu binanın bir okul olarak kullanılması, kamu sektörünün kendi mali çıkarları doğrultusunda verilebilecek en doğru karar olmayabilir, ancak eğitim sağlama hedefini karşılıyor olacaktır. Standart, finansal olmayan varlıkların en yüksek ve en iyi kullanımının, varlığın fiziksel olarak mümkün, yasal olarak izin verilebilir ve finansal olarak mümkün olan kullanımını dikkate aldığını söylese de, en yüksek ve en iyi kullanım, yine de piyasa katılımcıları açısından belirlenir. Özel sektör açısından bakıldığında şehir merkezindeki bina farklı bir kullanıma yönelik olarak değerlendirilebilir, örneğin en yüksek kira getirisi elde edilecek biçimde kiraya verilebilir ve bu şekilde piyasa katılımcıları binayı maksimum ekonomik fayda sağlayabilecekleri için ofis alanı olarak kullanabilirler (ICAEW, 2021)

Diğer taraftan IPSASB, gerçeğe uygun değer finansal kapasiteleri için elde tutulan varlıkların değerlendirilmesinde bir rolü olduğunu kabul ederek, operasyonel kapasiteleri için tutulan varlıklar için yeni bir ölçüm temeli geliştirmiştir.

IPSASB, cari operasyonel değer olarak bilinen gerçeğe uygun değere bir alternatif yaratmıştır. Bu ölçüm esası, bir işletmenin hizmet sağlama hedeflerine ulaşmada finansal olmayan bir varlığın değerini tahmin etmesine yardımcı olmak için tasarlanmıştır. Bu ölçüm esası, operasyonel kapasiteleri için kullanılan ve mevcut varlığın mevcut kullanımındaki değerini sağlayan varlıklar için kullanılacaktır, yani en yüksek ve en iyi kullanım konusu uygulanamaz.

IPSAS Kavramsal Çerçeve genel amaçlı finansal raporların sunumuna ilişkin olarak belirlenmiş olan önemli hususlar ve IFRS Kavramsal Çerçeve ile arasındaki fark ve benzerlikler aşağıdaki gibidir:

1. Kamu kuruluşunda hizmet maliyeti, bir hizmet sunumunun sağlanabilmesi amacıyla elde edilen ya da tüketilen varlıkların toplam tutarıdır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, para. 7.16). Bu aşamada tarihi maliyetlerin kullanılması her zaman uygun olmayabilir. Çünkü; tarihi maliyet paranın zaman değerini dikkate alan bir ölçümleme aracı değildir. Örneğin; eğer bir hizmetin sunulması için gerekli olan bir varlık geçmiş zamanda satın alınmış ve tarihi maliyeti ile kaydedilmiş ise ve hizmetin sunulması ileriki bir zamanda gerçekleşti ise, varlığın satın alındığından bu yana değerinde meydana gelmiş olabilecek artış ya azalışlar dikkate alınmadığında, hizmet maliyetinin bugün itibari ile doğru hesaplanamamasına neden olabilecektir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, para. 7.16, BC7.19). Dolayısıyla eğer varlıklar tarihi maliyet kullanılarak muhasebeleştirildiyse mutlaka paranın zaman değerinin finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. Benzer bir uygulama, IFRS’de de mümkündür. İtfai edilmiş maliyet kavramı tarihi maliyetin ilk olarak finansal tablolara almada belirlenen bir oranda iskonto edilmesi ile sağlanacak olan gelecekteki nakit akışlarına ilişkin tahminlerini göstermektedir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 6.9). Bu biçimde paranın zaman değeri yansıtılmış olacaktır.
2. IPSAS Kavramsal Çerçeve uyarınca bir varlığın cari değeri, piyasa değeri, yerine koyma maliyeti, net satış fiyatı ve kullanım değeri aracılığıyla belirlenebilmektedir.
3. Kamu kuruluşunun faaliyetleri büyük çoğunlukla kar elde etmeye yönelik faaliyetlerden oluşmadığı hatta pek çoğu bedel karşılığı olmayan faaliyetlerden oluştuğu için varlıkların getirisinin hesaplanması kamu kuruluşları açısından özel sektör işletmelerinde olduğu düzeyde önem arz etmemektedir. Elbette ki bir kamu kuruluşunun fiyatları/tutarları kamuya açık biçimde ilan edilmiş olan ticari mallarının, yabancı paralarının (foreign currency) ve menkul kıymetlerinin piyasa fiyatı ile ölçülmesi gerekmektedir (Aggestam-Pontoppidan ve Anderneck, 2015:46)
4. Yerine koyma maliyeti (replacement cost), raporlama tarihinde, kuruluşun, varlığa ilişkin hizmet potansiyelini yenisi ile değiştirileceği en ekonomik maliyet (varlığın ekonomik ömrü sonunda elden çıkarılmasından elde edilecek tutar dahil) şeklinde tanımlanmıştır (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 7.37). Pek çok durumda yenileme maliyeti, kuruluş tarafından kontrol edilen eski varlığın sağladığı hizmet potansiyeline eş hizmet potansiyeli sunan eskisine benzer yeni bir varlık edinilmesi ile söz konusu olur. Fakat, IPSAS Kavramsal Çerçevesi uyarınca yerine koyma maliyeti eski varlık ile aynı hizmet potansiyelini daha ucuza sağlayacak olan, alternatif başka bir varlık ile değiştirilmesinin maliyetidir. Örneğin, bir kuruluşun sahip olduğu ve 400 çocuğun oynayabileceği bir çocuk bahçesi bulunmaktadır. Fakat, çocuk bahçesinin bulunduğu bölgede yıllar içinde demografik sebepler dolayısıyla çocuk bahçesinde en fazla 150 çocuğun oynadığı gözlemlenirse, bu çocuk bahçesine ilişkin değiştirme maliyeti 150 çocuğun oynayabileceği yeni bir çocuk bahçesinin maliyetine eşit olacaktır (Aggestam-Pontoppidan ve Anderneck, 2015:46). Buna karşılık; IFRS Kavramsal Çerçeve yer alan cari maliyet kavramı yerine koyma maliyeti ile benzerdir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 41). İkisinin ayrıştıkları nokta, cari maliyet eşdeğer bir varlığın maliyetinden yerine koyma maliyeti ise eşdeğer olmayan ancak ihtiyacı karşılayabilecek nitelikteki bir varlığın maliyetinden söz etmektedir. Diğer bir deyişle yerine koyma maliyeti birebir aynı nitelik ve özelliklere sahip bir diğer varlık olmasa dahi ihtiyacı sağlayabilecek olmasını yeterli bulmaktadır.

5. IPSAS kavramsal çerçevede yer almış olan “Piyasa değeri” kavramı aslında IFRS’de yer alan “gerçeğe uygun değer” kavramına benzer anlam ve içerikte kullanılmış olmasına rağmen IPSASB kamu kuruluşlarına özgü bir gerçeğe uygun değer tanımı yapmaktansa bunun yerine piyasa değeri kavramını kullanmayı tercih etmiştir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve BC7.26, BC7.27). IPSASB varlıkların gerçeğe uygun değer ile ölçümlendiğinde finansal performansın daha etkin bir biçimde değerlendirilebileceğini kabul etmekle beraber kamu sektörü kuruluşlarının pek çok faaliyetinin finansal getiri elde etmeye yönelik olmadığından söz etmiş ve dolayısıyla da bu tür kuruluşlarda finansal getirinin değerlendirilmesine ilişkin ölçülerin çok da gerekli olmadığı sonucuna ulaşmıştır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve BC7.23). Benzer şekilde, IPSAS Kavramsal Çerçeve “yerine koyma maliyeti” gerçeğe uygun değeri belirlemek için kullanılan bir değerlendirme tekniği olarak değil, kendi başına bir ölçümleme aracı olarak yer almıştır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, BC7.21)
6. IPSAS’da yer alan tarihi maliyet tanımı ve kapsamı ile IFRS’de yer alan tarihi maliyet tanımı ve kapsamı arasında yalnızca “işlem maliyetleri” açısından farklılık bulunmaktadır. IFRS tarihi maliyetin tanımını “varlığı edinmek ve oluşturmak için katlanılan maliyetler artı işlem maliyetleri” biçiminde yaparken IPSAS tarihi maliyet tanımında işlem maliyetlerine yer vermemiştir.
7. Kamu kuruluşları açısından tarihi maliyet kuruluşa özgü, gözlemlenebilen ve yükümlülüklerin finansal tablolara girişlerinde kullanılacak olan bir ölçümleme değeridir. Yükümlülükler için tarihi maliyet ancak belirtilen süre zarfı içinde sabit ödemeler gerektiren yükümlülüklerin ölçülmesi için uygundur.
8. Bir yükümlülüğe ilişkin piyasa değeri, bilinçli ve istekli bir grup arasında alıcı ve satıcının serbestçe davrandığı ve tarafların hile yapmadığı bir işlem/faaliyet sonucunda ortaya çıkar (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 7.80). Eğer bir yükümlülüğün devredilmesine ilişkin sınırlar varsa ve devrin yapıp yapılmayacağına ilişkin koşullar yeterince açık bir şekilde belirtilmemiş ise piyasa değerine ilişkin yapılan değerlendirmeler olsa bile, zayıf niteliktedir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 7.81). Örneğin; bir kamu kuruluşu açısından eğer açık, aktif ve düzenli bir piyasada oluşmuş bir piyasa fiyatı var ise türev araçlara ilişkin finansal tablolara giriş ve çıkış değerleri piyasa değeri ile belirlenebilecektir.
9. İfa maliyeti (cost of fulfillment), kamu kuruluşunun bir yükümlülüğünün gerektirdiği zorunluluğu olabilecek en düşük maliyeti ile yerine getirmenin maliyetidir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 7.74). Finansal tablolardan çıkış için kullanılan, gözlemlenemeyen ve kuruluşa özgü bir değerdir. İfa maliyeti, gelecekte meydana gelecek ve şimdiden belli olmayan olaylara dayandığı için, bu değer gelecekte meydana gelecek olan olaya ilişkin tüm muhtemel sonuçları yansıtan tahmini bir değer olmalıdır (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 7.75). Örneğin; bir kamu kuruluşu aktif olarak çalışan bir personeline emekliye ayrıldığı zaman kendisine sağlık sigortası verileceğine dair bir taahhütte bulundu ise, kuruluşun bu taahhüdü nedeniyle bir yükümlülük doğmuştur ve bu yükümlülüğe ilişkin beklenen maliyetin finansal tablolarda, hayat-ölüm tabloları ve medikal enflasyon rakamları gibi parametreleri ve aynı zamanda bu konuya ilişkin tüm belirsizlikleri de dikkate almak suretiyle bir “karşılık” kalemi olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.
10. Bazen kamu kuruluşu aslında kendi yükümlülüğünde bulunan bir işi dışarıdan başka birine yaptırmak için sözleşme imzalayabilir. Bu durumda eğer sözleşme için ödenecek olan bedel işin yapılması

için en düşük maliyetli yol ise bu durumda sözleşme bedeli ifa maliyeti olabilir, aksi halde olamaz (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 7.76-7.77).

11. IPSAS’da kamu kuruluşları açısından işlem ve faaliyetlerin pek çoğu bedel karşılığı olmayan faaliyetlerden oluştuğu için yükümlülüğü devralmak isteyen bir başka taraf bulmak olası görünmemektedir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, BC7.42). Bu halde bedel karşılığı olmayan işlem/faaliyetlerden kaynaklanan yükümlülüklerin ölçülenmesinde borçtan kurtulma maliyeti yerine ifa maliyetinin kullanılması daha geçerli ve güvenilirdir.
12. Tarihi maliyete ilişkin IPSAS ve IFRS düzenlemeleri paralel olmakla birlikte iki kavramsal çerçeve “işlem maliyetleri” hususunda birbirinden farklılaşmaktadır. IFRS yükümlülüklerin ölçülenmesi açısından tarihi maliyeti tanımlarken “yükümlülüğe katlanmak veya onu üstlenmek için alınan bedelin değeri eksi işlem maliyetleri” biçiminde tanımlamıştır. IPSAS’ın işlem maliyetleri konusunda bir düzenlemesi bulunmamaktadır.
13. IPSAS kavramsal çerçevede sözü geçen ifa maliyeti ve IFRS’de sözü geçen ifa değeri kavramları temel olarak benzer bir ölçümü tanımlamak için kullanılmıştır. Her iki kavramsal çerçeve uyarınca ifa değeri tahmini bir değerdir. IFRS’e göre ifa değeri özellikle yükümlülüğün devredilmek ya da müzakere yoluyla ortadan kaldırılmak yerine ifa edilecek olması durumunda bir tahmini değeri taşıyabileceğinden söz etmektedir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 6.38).
14. IPSAS ve IFRS kavramsal çerçevelerinin diğer bir ortak yanı her iki düzenlemenin de farklı varlık ve yükümlülükler için farklı ölçüm temellerinin kullanılmasına engel koymamış olmalarıdır. Dahası, hem IPSAS hem IFRS ilk ölçüm ve ilk ölçümü takip eden ilk dönemdeki ölçümün aynı temel üzerinden yapılması konusunda bile bir zorunluluk bildirmemiştir. IPSAS’a göre ilk ölçümü takip eden ilk dönemdeki ölçüm temelinin varlık ya da yükümlülüğün ilk finansal tablolara alındığı zaman mevcut olamayabileceğinden söz edilmektedir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 7.10). Buna karşılık; IFRS, bir varlık ve yükümlülük ve ilgili gelir giderler için bir ölçüm esası seçileceğinden bu ölçüm esasının tüm finansal tabloların üreteceği bilginin yapısına uygun olması gerektiğinden söz etmektedir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 6.43). Aynı zamanda da ilk ölçüm esası ile sonraki ölçüm esasının tutarlı olmayacağı durumlara ilişkin düzenlemeler de sunmaktadır (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 6.48). IPSAS kavramsal çerçeve de IFRS ile paralel biçimde, ilk ölçüm ve ilk ölçümü takip eden ilk döneme ilişkin ölçüm esasları hakkında açıklamalarda bulunmaktadır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, BC7.9-BC7.12)

3.8. Genel Amaçlı Finansal Raporların Sunumu

IPSAS Kavramsal Çerçevede genel amaçlı finansal raporların sunumuna ilişkin olarak belirlenmiş olan önemli hususlar ve IFRS Kavramsal Çerçeve ile arasındaki fark ve benzerlikler aşağıdaki gibidir:

1. Hem IFRS hem IPSAS’a ilişkin düzenlemelerin ortak amacı düzenlenecek genel amaçlı finansal tablolardaki bilgilerin finansal raporlamanın amacını gerçekleştirmeye yönelik ve niteliksel özellikleri karşılayacak nitelikte bilgiler olmasını sağlamaktır.

2. Sunum, genel amaçlı finansal tablolarda yer alacak olan bilginin seçilmesi, konumlandırılması ve organize edilmesi olarak tanımlanmıştır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve 8.4).
3. Bilginin seçilmesi genel amaçlı finansal raporlarda hangi bilginin sunulacağı ve finansal tablolar dışında düzenlenecek olan genel amaçlı finansal raporlarda (hizmet performansı tablosu, finansal tabloların analizine ilişkin düzenlemeler, kamu finansman kaynaklarının sürdürülebilirliğine ilişkin bilgiler içeren tablolar vb.) hangi bilgilerin sunulacağını belirlemesine ilişkindir.
4. Bu aşamada genel amaçlı finansal tablolarda yer alacak bilgiler sunulacak bilgi ve açıklanacak bilgi olarak iki başlık altında incelenmiştir. Buna göre sunulacak bilgiler bir takım anahtar mesajlar içeren kısa ve öz bilgilerdir. (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 8.15). Açıklanacak bilgi ise, kullanıcıların anahtar mesajların daha iyi anlaşılmasının sağlanması açısından detayları gösteren bilgidir. Açıklanacak bilgiler geçerli sunum teknikleri (tablo, grafik, vb.) kullanılarak sunulur (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 8.17).
5. IFRS Kavramsal Çerçeve’de de yukarıdaki açıklamalara benzer bir düzenleme bulunmaktadır. Buna göre raporlayan işletme varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve gideri ile ilgili bilgileri finansal tablolarında sunarak ve açıklayarak iletir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 7.1).
6. IPSAS’a göre genel amaçlı finansal tablolarda sunulacak olan bilgilerin tekrarlanmasından kaçınılmalıdır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 8.16). Buna rağmen bilginin aynı anda hem sunulup hem de açıklanabileceğinden de söz edilmektedir. Örneğin; toplam tutarlar finansal tablolarda yer alırken bu toplam tutarın detaylandırılmış açıklaması da dipnotlarda yer almaktadır. Bu konu ile ilgili benzer bir açıklama da IFRS’de yapılmış ve finansal tabloların farklı bölümlerinde mükerrer bilgi verilmesinin genellikle gereksiz olduğundan, bu durumun finansal tabloyu daha az anlaşılır hale getirebileceğinden söz edilmiştir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 7.6b). Buna ek olarak finansal durum tablosu ve finansal performans tablosunun özet bilgi sağladığından, daha ayrıntılı bilginin ise dipnotlarda sağlanacağından söz edilmektedir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 7.22).
7. Bilginin konumlandırılması hangi bilginin hangi tabloda sunulacağına ilişkin kararları içermektedir. Bu kararlar, finansal tablo kullanıcısının bilgiyi yorumlamasını ve bilginin karşılaştırılabilirliğini etkileyebilecek olan kararlardır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 8.37). Bilginin sunulacak ve açıklanacak bilgi biçiminde ayrışması aynı zamanda bilginin konumlandırılmış olduğuna da işaret eder (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 8.45).
8. IPSAS’a göre genel amaçlı finansal tablo kullanıcıları bazı hallerde finansal tablolar dışındaki kaynaklar tarafından sağlanmış (genel amaçlı finansal raporlarda sunulmamış olan hükümet politikalarına ilişkin bilgiler, ekonomik göstergeler vb.) olan bilgilere ihtiyaç duyabilirler. IPSASB, bu tür bilgilere ilişkin linklerin raporların anlaşılabilirliğini artıracığına, niteliksel özelliklerin yerine getirilmesine engel olmayacağına ve dolayısıyla da genel amaçlı finansal raporlarda bu tür bilgelere ilişkin linklerin verilebileceği yönünde görüş bildirmiştir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, BC 8.20).
9. IFRS Kavramsal Çerçevesi varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve giderlerin sunum ve açıklama amaçları açısından nasıl sınıflandırılacağına ilişkin düzenlemeler yapmıştır (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 7.7-7.19). IPSAS Kavramsal Çerçevesi ise sınıflandırmaya ilişkin düzenlemelere tekrar de-

ğınmemiş, bu konulara ilişkin düzenlemelerin diğer IPSAS'larda detaylı olarak açıklandığından söz etmekle yetinmiştir.

10. Kamu sektörü kuruluşları açısından kuruluşun gelir, gider, nakit akışı ve finansal sonuçlarının önceden onaylanmış olan bütçeler ile uyumlu olması ve herhangi bir konu ile alakalı olarak kamu kuruluşunun toplayacağı paraların ya da kamuya ait olan kullanılacak paralara ilişkin işlemlerin konu ile ilgili olan mevzuat ve düzenlemelere bağlı kalınarak yapıldığına ilişkin göstergeler bulunması finansal tablo kullanıcılarının ihtiyacı olan bilgilerin karşılanabilmesi açısından oldukça önemlidir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 8.12). Buna karşılık; IFRS Kavramsal Çerçeve düzenlemelerinde özel sektör kuruluşlarına ilişkin bu tür sunum ya da açıklamalar yapılması gerektiğine dair bir hüküm bulunmamaktadır.

4. SONUÇ

Kamu muhasebesi ve raporlama sistemi, hükümeti, hem vatandaşlarına (seçmenler, vergi mükellefleri, müşteriler ve borç verenler) hem bu vatandaşları temsil eden politikacılara hem de hükümetin egemen seviyelerine hesap verebilir kılmak için kullanılmaktadır (Ricci & Landi, 2010).

IPSASB, kavramsal çerçevenin hazırlanmasında ve kullanılmasında Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre farklı bir yol izliyor olsa da, başlangıç noktası olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) yaklaşımından yola çıkmıştır. Tüm kamu kuruluşlarının uyması gereken hesap verebilirlik fikri, yatırımcıların bilgi ihtiyaçlarını karşılama eğiliminde olan IASB'nin düşündüğünden kesinlikle daha geniştir (Oulasvirta, 2010): Kamu kuruluşlarının görevi vatandaşlara kamu hizmetleri sunmaktır, gerçeğe uygun değer veya piyasa değeri, paydaşlarının bilgi ihtiyaçlarına tam olarak cevap vermemektedir. Kamu kuruluşları performansları ve üretilen hizmetlerin kalitesi ve miktarı hakkında bilgi vermemelidir. Ayrıca, kamu harcamaları ve ulusal veya yerel büyüme, ekonomik istikrar, istihdam sağlığı, enflasyon yönetimi vb. için siyasi planlar hakkında makroekonomik verileri yayınlamalıdır. Ayrıca, siyasi bir bakış açısından, belirledikleri hedeflere karşı sorumlu olmaları gerekir.

IPSAS, uluslararası kamu sektörü muhasebesinde artan bir rol oynamaktadır. Kamu sektörü finansal raporlamasının amaçlarını ve kullanıcılarını UFRS kullanıcılarından ayıran kavramsal bir çerçeve oluşturmak önemlidir ve olumlu bir adımdır. Kamu sektörü muhasebesi, özel sektör muhasebesinden farklı amaçlara hizmet eder ve bu mutlaka muhasebe uygulamasını etkilemesi kaçınılmazdır. IPSASB başlangıçta minimum sapma ile UFRS'yi takip etmeye çalışmış ve bu nedenle mevcut standartların kamu sektörü hesap verebilirlik gerekliliklerine yeterince odaklanılarak türetilmemesi endişesi yaratmıştır. Kavramsal çerçevenin gelecekte standartları nasıl etkileyeceği, çerçevenin kavramsal bir temel olarak mı işlev gördüğünü yoksa daha kozmetik mi olduğunu gösterecektir.

KAYNAKÇA

- Aggestam-Pontoppidan, C., Anderneck, I. (2015) Interpretation and Application of IPSAS, John Wiley & Sons, p.40
- Arnaboldi, M., & Lapsley, I. (2009). On the implementation of accrual accounting: A study of conflict and ambiguity. *European Accounting Review*, 18(4), 809–836.
- Auditor General (2009), The Auditor General's Views on Setting Financial Reporting Standards for the Public Sector
- Baker, R., & Rennie, M. (2006). Forces leading to the adoption of accrual accounting by the Canadian federal government: An institutional perspective. *Canadian Accounting Perspectives*, 5(1), 83–112.
- Barton, A. (2005), Professional accounting standards and the public sector—a mismatch. *Abacus*, 41, 2, pp. 138–158.
- Barton, A. (2011). Why governments should use the government finance statistics accounting system. *ABACUS*, 47(4), 411–445.
- Biondi, Y. (2012), Should business and non-business accounting be different? A comparative perspective applied to the new French governmental accounting standards. *International Journal of Public Administration*, 35, 9, pp. 603–619.
- Biondi, Y. (2017). Harmonising European public sector accounting standards (EPSAS): Issues and perspectives, *Economics, and Law: A Convivium*, 7(2), 117–123.
- Bisogno, M., Aggestam Pontoppidan, C., Hodges, R., & Manes Rossi, F. (2019). Setting international public-sector accounting standards: Does 'public' matter? The case of revenue from non-exchange transactions. *Accounting in Europe*, 16(2), 219–235.
- Chan, J. L. (2003). Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards. *Public Money & Management*, 23(1), 13–20.
- Chan, J. L. (2006). IPSAS and government accounting reform in developing countries. In E. Lande, & J. C. Scheid (Eds.), *Accounting reform in the public sector: Mimicry, fad or necessity?* CIGAR Network.
- Christiaens, J., & van Peteghem, V. (2007). Governmental accounting reform: Evolution of the implementation in Flemish municipalities. *Financial Accountability & Management*, 23(4), 375–99.
- Christiaens, J., Christiaens, V., Christophe, M.-R. 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.
- Christiaens, J., Reyniers, B., & Rolle, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76, 537–554.
- Cordery, C. J. and Simpkins, K. (2016), Financial reporting standards for the public sector: New Zealand's 21st-century experience. *Public Money & Management*, 36, 3, pp. 209–218.
- Cordery, C. J., Crawford, L., Breen, O. B., & Morgan, G. G. (2018). International practices, beliefs and values in notfor-profit financial reporting. *Accounting Forum*.
- Ellwood, S., & Newberry, S. (2016). New development: The conceptual underpinnings of international public sector accounting. *Public Money & Management*, 36(3), 231-234.
- Ernst & Young. (2012). Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the EU member status. Eurostat.

- FASB (1978), Statement of Financial Accounting Concepts No. 1. Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises.
- GASB. (2006). Why governmental accounting and financial reporting is—and should be—different (white paper).
- Gaa, J., (1988), Methodological foundations of standard setting for corporate financial reporting, Florida: American Accounting Association
- Hepworth, N. (2017). Is implementing the IPSAS an appropriate reform? *Public Money & Management*, 37(2), 141–148.
- IASB (2010), Conceptual Framework for Financial Reporting Institute for Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) (2021) IFRS vs IPSAS in public sector financial reporting: Part II Measurement.
- IPSASB (2014), The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities (IFAC).
- IPSASB. (2018). Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements Volume I, International Federation of Accountants, New York.
- KGK. (2018). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (2018 Sürümü).
- Mayston, D. (1992). Capital accounting, user needs and the foundations of a conceptual framework for public sector financial reporting. *Financial Accountability & Management*, 8(4), p.227-248.
- Monsen, N. (2002). The case for cameral accounting. *Financial Accountability & Management*, 18, 39–72.
- Monsen, N. (2019). Commercial accounting, fund accounting and cameral accounting: Introduction and comparison with a view to use in the governmental sector. *Norwegian School of Economics (NHH)*.
- Moretti, D. (2018). Rationalising government fiscal reporting. lessons learned from Australia, Canada, France and the United Kingdom on how to better address users' needs. *OECD Journal on Budgeting*, 2, 65–125.
- Müller, T., Berger, M. (2012) *IPSAS Explained: A Summary of International Public Sector Accounting Standards*, 2nd Edition ,John Wiley & Sons, p.19
- Oulasvirta, L. (2011). Do the IPSAS standards suit the public sector?. *Tilintarkastus*. 5. 18-21.
- Oulasvirta, L. (2021) A consistent bottom-up approach for deriving a conceptual framework for public sector financial accounting *PUBLIC MONEY & MANAGEMENT*, VOL. 41, NO. 6, 436–446
- Pallot, J. (1992). Elements of a theoretical framework for public sector accounting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 5(1), 38–59.
- Polzer, T., Reichard, C., Grossi, G. (2021). Organization of the IPSASB, Conceptual Framework and Claimed Benefits and Criticisms of IPSAS. In: Brusca, I., Gomes, P., Fernandes, M.J., Montesinos, V. (eds) *Challenges in the Adoption of International Public Sector Accounting Standards*. Public Sector Financial Management. Palgrave Pivot, Cham.
- Ricci P., Landi T. (2010), Governance and Accountability for Italian Listed Public Utilities Companies, *Review of International Comparative Management*, 11, 3:376-388.
- Sheila Ellwood & Susan Newberry (2016) New development: The conceptual underpinnings of international public sector accounting, *Public Money & Management*, 36:3, 231-234.