

РОЛЯ НА МЕЖДУНАРОДНАТА ФЕДЕРАЦИЯ НА СЧЕТОВОДИТЕЛИТЕ (IFAC) ЗА НАСЪРЧАВАНЕ НА СЧЕТОВОДНАТА РЕФОРМА В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

Гл. ас. д-р Радка Андасарова, r.a-georgiva@unwe.bg

Катедра „Счетоводство и анализ“

Университет за национално и световно стопанство

Резюме: Дигитализацията на държавната администрация и прилагането на обща рамка за финансово отчитане, базирана на принципа на текущо начисляване, са ключови фактори за успешна реформа в публичния сектор в страните от Европейския съюз (ЕС). Успоредно с дейността на Международната федерация на счетоводителите (IFAC) посветена на разработването, приемането и прилагането на висококачествени международни счетоводни стандарти, водеща инициатива на Федерацията е прилагане на съвременни подходи и технологии в отчетността на предприятията от публичния сектор. Поетата инициатива е широко подкрепена от членовете на IFAC, представляващи над 3 млн. професионални счетоводители по целия свят. Целта на разработката е да се изследва и очертае ролята на IFAC за насърчаване на счетоводната реформа в публичния сектор. Изследователската теза, която се защитава е, че Международната федерация на счетоводителите (IFAC) има значима и ключова роля за насърчаване на счетоводната реформа в публичния сектор, вкл. подкрепяйки двете мащабни инициативи – за разработването на портал за електронни счетоводни стандарти (eIS) и за стартирането на дигитална платформа за финансово отчитане в публичния сектор - „Pathways to Accrual“.

Ключови думи: финансово отчитане, публичен сектор, текущо начисляване, Международна федерация на счетоводителите, дигитализация

JEL: M41, M48

DOI: <https://doi.org/10.58861/tae.di.2023.4.02>

ROLE OF THE INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) IN PROMOTING PUBLIC SECTOR ACCOUNTING REFORM

Head Assist.Prof. Radka Andasarova, PhD r.a-georgiva@unwe.bg

Department of Accountancy and Analysis

University of National and World Economy, Sofia

Abstract: Digital governance and applying a framework for general purpose financial reporting by public sector entities are the key for successful reform in European countries. IFAC standard-setting activities and digital technologies in the public sector accounting are analyzed. The initiative is widely supported by IFAC member bodies and associates, representing more than 3 million professional accountants across the globe. This article's purpose is to study the role of IFAC in the process of accounting reform in the public sector. It is considered that the International Federation of Accountants (IFAC) has a significant and key role in this

process, promoting of the new platform for digital access to IAS- eIS and the tools to assist public sector entities transitioning from cash to the accrual basis of accounting – “Pathways to Accrual “.

Key words: financial reporting, public sector, International Federation of Accountants, digitalization

JEL: M41, M48

DOI: <https://doi.org/10.58861/tae.di.2023.4.02>

РОЛЯ НА МЕЖДУНАРОДНАТА ФЕДЕРАЦИЯ НА СЧЕТОВОДИТЕЛИТЕ (IFAC) ЗА НАСЪРЧАВАНЕ НА СЧЕТОВОДНАТА РЕФОРМА В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

**Гл. ас. д-р Радка Андасарова, r.a-georgiva@unwe.bg
Катедра „Счетоводство и анализ“
Университет за национално и световно стопанство**

Въведение

Настъпилите форсмажорни процеси свързани с COVID-19 пандемията от началото на 2020 г. създадоха условия за все по-нарастваща възискателност на обществото към националните правителства. Световните лидери, в т.ч. и европейските регулатори предприеха сериозни антикризисни действия за подпомагане на правителствата под формата на директна финансова помощ за икономическо и социално възстановяване на страните. В своя доклад за фискален мониторинг през април 2020 г. Международният валутен фонд (МВФ) отбелязва, че правителствените разходи в развитите икономики представляват около 40% от БВП. Икономическият спад и извънредната фискална подкрепа доведоха до рязко увеличение на бюджетните дефицити и държавния дълг. В тази връзка, финансовото отчитане в публичния сектор играе решаваща роля за отчетността, прозрачността и доверието в публичния сектор.

Председателят на Съвета за Международни счетоводни стандарти-СМССПС (IPSASB) *Иън Карутърс* в свое изказване посочва, че прилагането на финансово отчитане базирано на принципа на текущото начисляване е фундаментално за целите на отчетността и прозрачността в публичния сектор, както и за предоставянето на полезна информация за вземане на добри решения и поемане на управленска отговорност.

През юни 2021 г. Международната федерация на счетоводителите (IFAC) и Института на сертифицираните счетоводители по публични финанси (CIPFA) публикуваха актуализирания Международен индекс за финансова отчетност в публичния сектор (IPSFA) за 2020 г. Основната цел на индекса е да събира, обобщава, проверява и анализира информацията за приложимите счетоводни бази и общите рамки за финансово отчитане възприети от федералните и централните правителства по целия свят. По-конкретно, индексът предоставя общ преглед на състоянието на отчетността в публичния сектор и тенденциите във финансовото отчитане. Равнището на индекса за 2020 г., съдържащ данни от

165 страни в световен план показва, че 49 от тях (30%) прилагат финансово отчитане, базирано на принципа на текущото начисляване, като общият ефект е увеличение на страните с 6% в сравнение с 2018 г. Според данните, очакванията са за продължаващ ръст на въвеждане на МССПС от страните прилагачи финансово отчитане на начислена основа, като този дял да достигне прогнозните 81% до 2030 г. (97 от общо 120 страни прилагачи начислена основа) (IFAC, 2021a). Представените данни илюстрират очертаващите се световни тенденции във финансовата отчетност на предприятията от публичния сектор, поставяйки сериозни предизвикателства пред обучението и практическото прилагане на стандартите в отделните страни, в т.ч. и в Р. България.

1. Дейността на Международната федерация на счетоводителите (IFAC) в контекста на хармонизация на счетоводството в публичния сектор

Като част от дейността си в полза на обществения интерес, Международната федерация на счетоводителите (IFAC) допринася за разработването, приемането и прилагането на висококачествени международни счетоводни стандарти, основно чрез подкрепата, която оказва на Съвета за международни счетоводни стандарти за публичния сектор (IPSASB).

В изпълнение на основната си мисия, през 1986 г. Международната федерация на счетоводителите (IFAC) основава Комитет по публичен сектор (Public Sector Committee-PSC) с широк мандат да разработи програми предназначени за подобряване на управлението на публичните финанси и отчетността в публичния сектор. Десет години по-късно Комисията по публичен сектор (PSC) стартира нова програма насочена към разработване и публикуване на счетоводни стандарти за публичния сектор, които да се прилагат в отделните страни. През 2004 г. Комитетът е преименуван на Съвет за Международни счетоводни стандарти-МССПС (International Public Sector Accounting Standard Board - IPSASB) със статут на независим орган отговорен за разработването и издаването на Международни счетоводни стандарти за публичния сектор (IPSASs). *“Целта на МССПС (IPSASB) е да служи на обществения интерес, като установява висококачествени счетоводни стандарти за публичния сектор и като съдейства за тяхното приемане и внедряване, способствайки по този начин за повишаване качеството и последователността на практиката по прилагането на тези стандарти в световен мащаб и засилване прозрачността и отчетността в публичния сектор“* (IPSASB, 2022). За постигането на тази цел МССПС (IPSASB) разработва:

а) Концептуална рамка за финансово отчитане с общо предназначение от организации от публичния сектор (Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities)

„Концептуалната рамка установява концепциите, които трябва да бъдат прилагани при разработването на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС) и Насоките за препоръчително практическо прилагане (НППП), приложими от организациите от публичния сектор“ (IPSASB, 2022). Целта на Концептуалната рамка е да представи базовите характеристики на отчетните обекти в дейността на предприятията от публичния сектор, подходите и моделите за създаване на счетоводна информация и представянето им във финансовите отчети при прилагане на

принципа на текущото начисляване. В подкрепа на развитието и подобряването на Концептуалната рамка в публичния сектор е поетата инициатива на Съвета за МССПС за включване на допълнителни насоки относно нефинансовата информация и отчетността в областта на устойчивото развитие.

b) Международни счетоводни стандарти за публичния сектор-МССПС (International Public Sector Accounting Standards-(IPSASs))

МССПС се прилагат от предприятията от публичния сектор при изготвяне на *финансовите отчети с общо предназначение* (General Purpose Financial Statements-GPFSs). Финансовите отчети с общо предназначение установяват *общите изисквания за представяне и обобщаване на финансовата информация* за целите на финансовото отчитане в публичния сектор (IPSASB, 2022). Ползвателите на публични услуги, доставчиците на публични ресурси и техните представители в лицето на законодателните органи и членовете на парламента са основни потребители на информацията от финансовите отчети с общо предназначение. Тези потребители не са в състояние да изискват изготвянето на финансови отчети, съобразени с техните специфични информационни потребности. Организациите, които имат правомощия да изискват изготвянето на специфични финансови отчети с цел удовлетворяване на специфичните потребности от информация, не са основни потребители на финансова информация, независимо от факта, че тези организации използват информацията за собствените си цели (напр. регулаторни и надзорни органи, ръководители на предприятията, одитни институции, рейтингови агенции и т.н.).

с) Насоки за препоръчително практическо прилагане-НППП (Recommended Practice Guidelines-RPG)

Представяват работни документи, съдържащи насоките за добра практика при изготвяне на финансовите доклади с общо предназначение (ФДОП) от бюджетните организации. Същността на ФДОП се разглежда в контекста на доброволното разкриване на допълнителна информация, която разширява и допълва информацията във финансовите отчети с общо предназначение. За разлика от концепцията на МССПС, насоките за препоръчително практическо прилагане *не* установяват формални изисквания относно качествените характеристики, формата на представяне и обобщаване на финансовата информация.

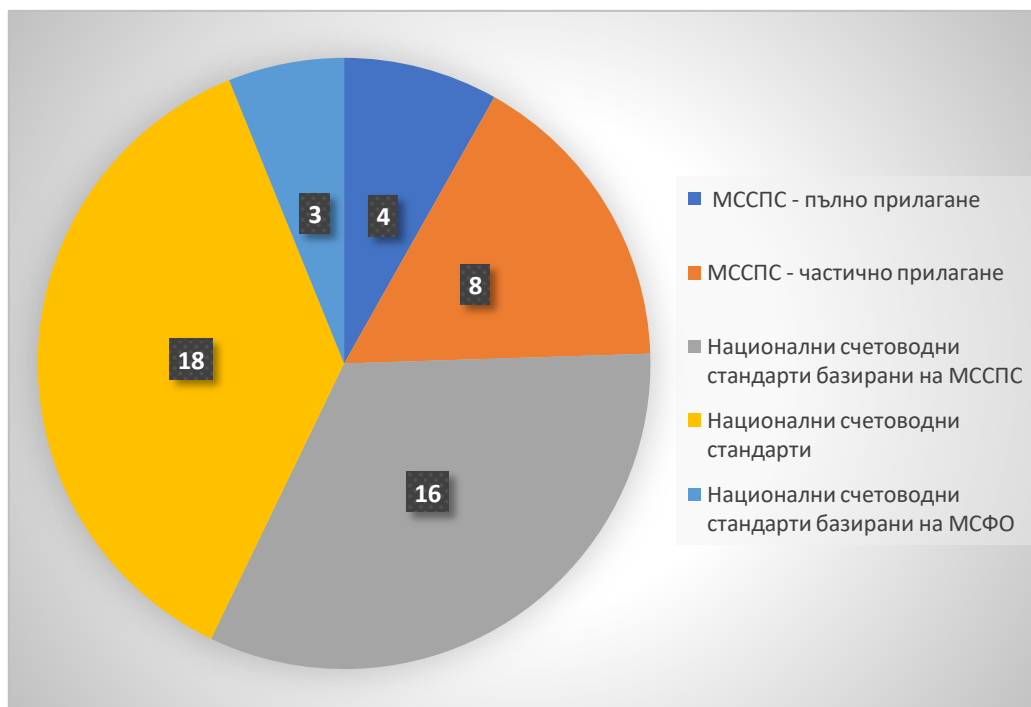
d) Насърчава националните правителства за ангажираност в процеса на разработване на счетоводни стандарти в публичния сектор базирани на Концептуалната рамка и философията на МССПС.

Преходът към счетоводни стандарти, базирани на принципа на текущото начисляване, е отговорност на националните правителства. Ролята на професионалните счетоводни организации е да подкрепят и насърчават националните органи в прехода към въвеждане на МССПС в националните счетоводни системи на предприятията от публичния сектор. Специфичната за страната национална регулация на финансовата отчетност в публичния сектор включва прилагане на множество *указания разработени и приети от Министерство на финансите*, в т.ч. и указание за въвеждане на счетоводните стандарти за бизнес организациите в практиката на предприятията от публичния сектор. Д. Фесчиян (2013) защитава тезата, че „липсата на стандартизация на счетоводната система на бюджетните предприятия в страната води до регламентиране на счетоводството със заповеди, писма, указания и др. с неясен и хаотичен характер“. Институтът на дипломираните експерт-счетоводители

(ИДЕС) в България, член на Международната федерация на счетоводителите, е пряко ангажиран и отговорен за реализиране на реформата в публичния сектор за приемане на МССПС в страната. Участва в обществени консултации с представители на Министерство на финансите и съвместно със Сметната палата, ИДЕС е част от работните групи, проучващи практиката по прилагане на принципа на текущото начисляване в счетоводните системи на страните от ЕС. През 2020 г. ИДЕС създаде консултативна група по финансово счетоводство в публичния сектор. Целта на работната група е популяризиране приемането на принципите и постановките на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС). В изпълнение на задължението си за членство в Международната федерация на счетоводителите-IFAC (SMO 5¹) е поетата инициатива от страна на ИДЕС за легализиране и популяризиране на Концептуалната рамка за финансово отчитане с общо предназначение от организации от публичния сектор на български език (IFAC, 2022).

е) Извършва научни изследвания посветени на най-добрите счетоводни практики в прилагането на принципа на текущото начисляване, провежда анкетни проучвания и интервюта за идентифициране на проблемните области в развитието на финансовото отчитане в публичния сектор.

По данни от Международния индекс за финансова отчетност в публичния сектор (IPPSFA) за 2020 г. от общо 165 страни в световен план, 49 прилагат принципа на текущо начисляване за целите на финансовото отчитане с общо предназначение, 50 страни – касовия принцип и 66 страни – принципа на модифицирана начислена основа. Страните възприели изискванията на МССПС за целите на финансовото отчитане представляват 51% от общо 49-те страни прилагащи принципа на текущото начисляване (фиг.1).



Фигура 1. Приложима рамка за финансово отчитане в публичния сектор
Източник: International Federation of Accountants: International Public Sector Financial Accountability Index, 2020

¹ Statements of Membership Obligations, 1-7 (SMO 5).

f) Съдействия за хармонизиране и адаптиране на националните счетоводни системи в публичния сектор към изискванията на МССПС.

През последните две години в рамките на инициативата за счетоводна реформа в публичния сектор на Международната федерация на счетоводителите (IFAC) е изграждането на дигитална платформа за финансово отчитане в публичния сектор и разработването на портал за електронни счетоводни стандарти.

2. Дигитална платформа за финансово отчитане в публичния сектор

Реформата в публичния сектор е ръководена главно от прилагането на пазарно-ориентирани управленски модели за насърчаване на икономическата ефективност на държавното управление (Melo et al., 2022). Въвеждането на управленски механизми и инструменти от частния сектор в управлението на публичния сектор е в основата на концепцията за новия публичен мениджмънт. Основна характеристика на концепцията е подобряване качеството на финансовата отчетност в публичния сектор (Christiaens et al., 2015). Важен етап от мащабната реформа в държавната администрация, е прилагането на счетоводна система, базирана на текущото начисляване. Д. Фесчиян (2018) защитава тезата за „необходимостта от стандартизация на счетоводството в предприятията от публичния сектор с пълно прилагане на принципа на текущото начисляване и правилата и постановките на МССПС“. В този смисъл пред националните правителства стоят редица бариери, които трябва да бъдат преодолені, за да се улесни преходът към финансово отчитане на начислена основа. Тези предизвикателства обхващат ключови области, като (Фесчиян, 2016):

- концептуални и технически счетоводни проблеми;
- експертни познания на служителите и консултантите, умения за обучение;
- комуникация с ръководителите и с отговарящите за вземането на решения, както и обучението им;
- връзка с одиторите, както и обучението им;
- коригиране или модернизация на ИТ системите;
- адаптиране на съществуващите национални законови рамки.

Посоченото извежда на преден план концепцията за поддържане на добре организирани системи за събиране, обработка и предоставяне на данни, в т. ч. високо ниво на дигитализация в публичния сектор. Ярък пример за прилагането на съвременни технологии в публичния сектор е въвеждането на новата цифрова платформа - *Pathways to Accrual*, предназначена да подпомага правителствата и други организации по света в прехода от касово базирана отчетност към финансово отчитане на начислена основа (IFAC, 2021b). Дигиталната платформа се използва от страните, изявили желание да приемат изискванията на МССПС в националните си законодателства, като част от общата рамка за финансово отчитане в публичния сектор. Платформата е разработена от Международната федерация на счетоводителите (IFAC) съвместно с Института на сертифицираните счетоводители по публични финанси (CIPFA), Съвета за МССПС (IPSASB) и други международни организации.

Прилагането на дигиталната платформа на Международната федерация на счетоводителите (IFAC) предлага множество предимства, които включват:

- *Запознаване с общия подход за преход към финансово отчитане на начислена основа. Финансовите отчети на предприятията от публичния сектор изготвени на база принципа на текущото начисляване съдържат информация, полезна за потребителите, както за целите на отчетността така и за вземането на информирани решения, в т.ч.:*
 - Информация за финансовото състояние на предприятието (ресурсите и източниците на ресурси), измененията в ресурсите и източниците под формата на приходи и разходи и за измененията в паричните потоци.
 - Позволява на потребителите да оценят начина, по който предприятието управлява публичните ресурси и способността да изплаща задълженията си, както и поетите ангажименти по договори с изпълнители.
 - Информация за ефективното и ефикасното управление на разходите при предоставянето на публични услуги.
 - Аналитична информация за оценка изпълнението на бюджетните параметри, като например инвестициите в публичния сектор, капиталовите трансфери, поетите гаранции и др.
- *Изучаване на отделните етапи от последователния преход към МССПС. Във философията на стандартите е заложено пълното прилагане на принципа на текущото начисляване. Това е една своеобразна иновация на счетоводната система в публичния сектор. Тази иновация ще редуцира възможността за манипулиране на финансовите данни, което позволява касовата основа (например плащането може да бъде пренесено напред във времето или отложено, за да бъде отразено в период, избран от субекта в публичния сектор (Фесчиян, 2016).*
- *Проучване на насоките за практическо приложение, базирани на опита на страните по света и практиката на международните организации. Страни като Австралия, Нова Зеландия, САЩ и Обединеното кралство са пионери в реализирането на мащабната реформа в държавната администрация още през 80-те години на миналия век. Реформата в тези страни включва ключови промени както във финансовата отчетност, така и в бюджетните процеси (Martí, 2006). Страните от континентална Европа, в т.ч. Австрия, Франция, Испания, Португалия, Швейцария, стартирали подобна реформа в публичния сектор, адаптират националните си счетоводни системи към изискванията на МССПС, но запазват традиционния модел на бюджетиране, базиран на касова и модифицирана касова основа (Brusca et al., 2015). Друг пример, илюстриращ изпълнението на реформата в публичния сектор на макроикономическо ниво, е решението на страните-членки на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) за преход към финансова отчетност и бюджетиране на начислена основа (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016).*
- *Запознаване с приложимите подходи и методи за признаване и оценяване на активите, пасивите, приходите и разходите. В Концептуалната рамка към МССПС базите за оценяване на активите са представени в две групи: историческа цена и текуща стойност (IPSASB, 2022). За предприятията от публичния сектор в Р България*

оценяването на активите и пасивите е обект на нормативно регламентиране в Закона за счетоводството, Националните счетоводни стандарти, приложими за ППС - версия 2002 г. и указания на Министерство на финансите. Последният понастоящем Закон за счетоводството (в сила от 2016 г.) регламентира трите възможни форми на проявление на историческата цена, без конкретни дефиниции за отделните оценъчни бази и тяхното възможно проявление². Във версията на Общите разпоредби към НСС - приложима за предприятията от публичния сектор в България, липсват изисквания и конкретни правила за приложимите оценъчни бази за активите. Приемането и преминаването към практическо приложение на регламентираните оценъчните бази в Концептуалната рамка към МССПС е правилният път към подобряване регулацията на финансовото счетоводството в публичния сектор в процеса на хармонизиране на отчетността в публичния сектор в България с международната счетоводна стандартизация (Фесчиян, Андасарова & Даскалов, 2022).

➤ *Идентифициране на последиците от приемането на МССПС.*

3. Дигитален портал за счетоводни стандарти в публичния сектор

В подкрепа на дигитализацията на счетоводството в публичния сектор и подготовката на правителствата и други организации по света за приемане на МССПС, базирани на принципа на начислена основа, е изграждането на т.нар. дигитален портал за счетоводни стандарти в публичния сектор.

Дигиталният портал за счетоводни стандарти е разработен от Международната федерация на счетоводителите (IFAC) в сътрудничество с трите независими органа в рамките на Федерацията – Съвета за международни счетоводни стандарти за публичния сектор (IPSASB), Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (IESBA) и Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB).

Електронните счетоводни стандарти (eIS) позволяват по-бърз и лесен цифров достъп до официално приетите счетоводни стандарти от Съвета за МССПС. Дигиталният портал въвежда важни промени по отношение на начина, по който може да се използва големият обем от информация, заменяйки трудния достъп до PDF файловете, печатните издания и ръководствата за прилагане на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (Handbooks of International Public Sector Accounting Pronouncements). Новите технологии под формата на интуитивната навигация, усъвършенстваните функции за търсене, филтриране и директните контроли на eIS допринасят за значително подобряване на видимостта както на текущите, така и на предходните версии на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (IPSASB, 2021).

Заклучение

Изложеното дава основание да се направи изводът, че са налице ограничения, които затрудняват прехода към финансово отчитане на начислена основа, като този процес е част от мащабната реформа в публичния сектор.

² Оценяването на позициите, които са признати във финансовите отчети, се извършва по цена на придобиване, която може да е покупна цена или себестойност или по друг метод, когато това се изисква от приложимите счетоводни стандарти.

Сред факторите, определящи избора на счетоводна база и обща рамка за финансово отчитане в публичния сектор, следва да се отчете влиянието на националните особености на страните, по-конкретно: *структура на държавното управление* (централно, федерално, местно и социалноосигурителни фондове), *ниво на централизация на счетоводната система, географски регион, ИТ инфраструктура и приложим модел на счетоводна система* (англосаксонски, континентален или счетоводен модел на смесените икономики). Принципът на текущото начисляване дава приоритет на икономическата същност на дадена операция, събитие, действие или обстоятелство пред паричното им проявление. Базирайки се на данните за големия брой страни, заявили желанието да се включат в мащабната реформа, дигитализацията на финансово отчитане в публичния сектор е правилният път за подпомагане, усъвършенстване и рационализация на този процес. Значима е ролята на Международната федерация на счетоводителите (IFAC), подкрепяйки двете мащабни инициативи – за разработването на портал за електронни счетоводни стандарти (eIS) и за стартирането на дигиталната платформа за финансово отчитане в публичния сектор - „Pathways to Accrual“.

Използвани източници

1. Фесчиян, Д. (2018) *Стандартизация на счетоводството и модели за отчитане на дълготрайните материални активи в публичния сектор* (трето прераб. и доп. издание). София: ИК-УНСС.
2. Фесчиян, Д. (2016). За необходимостта от адаптиране на финансовите отчети в публичния сектор към изискванията на МССПС. В: *Икономиката на България и ЕС: Конкурентоспособност и иновации* (189-196). УНСС-София.
3. Фесчиян, Д. (2013). Европейска система от хармонизирани счетоводни стандарти за публичния сектор. *Икономическа мисъл*, 4, 106-117. doi: <https://doi.org/10.56497/etj1358404>
4. Фесчиян, Д., Андасарова, Р., & Даскалов, Я. (2022). Предизвикателства и проекции в счетоводната система на предприятията от публичния сектор в процеса на изграждане на стандартизирани модели за признаване, отчитане и оповестяване на инфраструктурните активи. София: Издателски комплекс – УНСС.
5. Adhikari, P., & Gårseth-Nesbakk, L. (2016). Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. *Accounting Forum*, 40(2), 125-142. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.02.001>.
6. Brusca I., Caperchione E., Cohen S., & Manes Rossi F. (2015). *Comparing Accounting Systems in Europe*. In I.Brusca, E.Caperchione, E.Cohen, & F.M. Rossi (Eds.), *Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The Challenge of Harmonization* (235-251). Palgrave Macmillan.
7. 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. <https://doi.org/10.1177/0020852314546580>
8. International Federation of Accountants. (2021a). International Public Sector Financial Accountability Index: 2020. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-public-sector-financial-accountability-index-2020>

9. International Federation of Accountants. (2021b). Pathways to Accrual. <https://pathways.ifac.org/standards/pathways/2021>
10. International Federation of Accountants. (2022). Statements of Membership Obligation (SMO's) 1-7. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/publications/statements-membership-obligations-1-7>
11. International Public Sector Accounting Standards Board. (2021). A Digital Platform to Navigate International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). <https://www.ipsasb.org/news-events/2021-11/ipsasb-announces-eis-digital-platform-navigate-international-public-sector-accounting-standards>
12. International Public Sector Accounting Standards Board. (2022). Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. <https://www.ipsasb.org/publications/2022-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>
13. Melo, S., De Waele, L., & Polzer, T. (2022). The role of Post-New Public Management in shaping innovation: the case of a public hospital. *International Review of Administrative Sciences*, 88(4), 1032-1049.
14. Martí, C. (2006). Accrual Budgeting: Accounting Treatment of Key Public Sector Items and Implications for Fiscal Policy. *Public Budgeting and Finance*, 26(2), 45-65. <https://doi.org/10.1111/j.1540-5850.2006.00846.x>

