



## استانداردهای حسابداری بخش عمومی

و

## چالشهای پیاده‌سازی آن

✍️ محمود پیوندی، علی بهرامی نسب، محدثه حامدی

### مقدمه

در نهادهای بخش عمومی با توجه به چارچوبهای نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی حاکم بر این بخش، گزارشها باید به نحوی تهیه شوند که به ارتقای مسئولیت پاسخگویی<sup>۱</sup> منجر شود. مسئولیت پاسخگویی مستلزم آن است که دولتها و نهادهای بخش عمومی در قبال مردم و نمایندگان آنها پاسخگو بوده و به آنها توضیح دهند. ابزار این مسئولیت پاسخگویی، انواع گزارشگری بخش عمومی است (باباجانی، ۱۳۹۴).

از دیدگاه جهانی، توسعه اقتصادی و اجتماعی از تمام جنبه‌ها و اشکال به‌طور فزاینده‌ای به‌وسیله پاسخگویی افزایش می‌یابد و پاسخگویی به‌عنوان عاملی اصلی برای ایجاد ثروت در یک جامعه مستقل، تلقی می‌شود (Iyoha & Oyerinde, 2010). دولت به‌عنوان نماینده مردم برای اداره کشور، دارای اختیارهای منحصر به‌فردی مانند دریافت مالیات و فروش نفت و همچنین ارائه خدمات عمومی مانند آموزش، بهداشت و امنیت ملی است. این اختیار در پی خود تکالیفی را برای دولت به وجود می‌آورد که پاسخگویی در برابر ملت، براساس قانون اساسی از جمله اصل ۱۲۲ این قانون، از مهمترین این تکالیف است. پاسخگویی مؤثر، مستلزم وجود اطلاعات کافی و معتبر درباره عملکرد دولت برای ارائه به مردم است. بخش مهمی از اطلاعات مورد نیاز برای پاسخگویی دولت به‌وسیله نظامهای حسابداری و گزارشگری مالی تأمین می‌شود. از اینرو، این نظامها باید توان ارائه اطلاعات لازم را داشته باشند.

از سوی دیگر، وجود ضوابط معتبر برای اطمینان از کیفیت مطلوب گزارشهای مالی، یکی از مهمترین پایه‌های نظام پاسخگویی بخش دولتی است. استانداردهای حسابداری، هسته اصلی این ضوابط را تشکیل می‌دهد که طبق قانون، سازمان حسابرسی وظیفه مهم تدوین این استانداردها را به‌عهده دارد (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، ۱۳۹۵).

استانداردها، مقررات لازم‌الاجرای هستند که حسابداران را در اجرای کارشان راهنمایی کرده و باید مطابق با شرایط محیطی هر کشور تدوین شوند. تهیه صورتهای مالی منطبق با استانداردها، مانع از بروز رفتارهای فرصت طلبانه شده و اطلاعات سودمندی را در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد. این استانداردها، قوانین کاربردی هستند که حسابداران را در تهیه صورتهای مالی که بخش اصلی گزارشگری است، یاری می‌کنند (وکیلی فرد و علی اکبری، ۱۳۸۸).

تدوین و پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، طرحی ملی است که به مشارکت دستگاه‌های مختلف نیازمند است. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، یک مرجع تخصصی دائمی است که وظیفه تدوین و تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری بخش عمومی را به عهده دارد. مفاهیم نظری و استانداردهای حسابداری گزارشگری مالی بخش عمومی شماره ۱ تا ۳ در ۱۳۹۲/۵/۱۵، استانداردهای شماره ۴ تا ۶ در ۱۳۹۳/۶/۲۵ و استانداردهای ۶ تا ۹ در ۱۳۹۴/۶/۲۸ در مجمع عمومی سازمان حسابرسی تصویب شده و الزامهای این استانداردها، در مورد تمامی صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۴/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، ۱۳۹۵).

به‌کارگیری و اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی با مجموعه‌ای از چالشها و مشکلاتی اجرایی روبه‌رو است که در ادامه به آن خواهیم پرداخت و از آنجایی که استانداردهای بخش عمومی و در نتیجه نظام حسابداری تعهدی دربرگیرنده بخش عمومی و دولت خواهد بود، مختصری نیز به توضیح نظام حسابداری تعهدی می‌پردازیم.

### حسابداری تعهدی و ارتباط آن با بخش عمومی

طی دو دهه اخیر و با برجسته شدن اهمیت مبنای حسابداری تعهدی در خصوص شناسایی و ثبت به‌موقع تمامی رویدادهای مالی، توسعه و فراگیر کردن آن مورد توجه اندیشمندان و صاحب‌نظران حرفه حسابداری قرار گرفته است. از سوی دیگر، هیئت استانداردهای حسابداری بخش عمومی<sup>۲</sup> بیان می‌کند که با توجه به اینکه وظیفه اصلی حرفه حسابداری ارائه گزارشهای مالی به ذینفعان جامعه بیان شده، بحث حسابداری و پاسخگویی از سوی دولتها استفاده از مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی را به امری ضروری و غیرقابل اجتناب، تبدیل کرده است (IPSASB, 2014).

امروزه، افزایش تقاضا برای بهبود پاسخگویی و شفافیت عملکرد، دولتها را به سمت استفاده از رویکرد نوین مدیریتی همانند نظامهای بودجه‌بندی عملکردمحور برده است. استقرار نظامهای بودجه‌بندی عملکردمحور، مستلزم آن است که امکان اندازه‌گیری صحیح و دقیق هزینه‌ها و درآمدهای دولت فراهم شود تا بتوان به محاسبه بهای تمام‌شده خدمات دولتی پرداخت و از مزایای مدیریت منابع و انجام فعالیتهای بیشتر با منابع کمتر، بهره‌مند شد. بنابراین، به نظر می‌رسد که کارایی، مقرون به‌صرفه بودن و اثربخشی عملیات دولت، نیازمند اطلاعاتی است که نظام حسابداری نقدی یا تعهدی تعدیل‌شده قادر به تهیه این اطلاعات نیست. از اینرو، در سه دهه اخیر تقاضا از دولتها برای

استفاده از حسابداری مبنای تعهدی و اتخاذ شیوه تهیه صورتهای مالی بخش خصوصی در بخش دولتی، افزایش یافته است (محمدی‌پور و احمدی، ۱۳۹۲).

### اجرای حسابداری تعهدی و اثرهای پذیرش آن

حرکت به سمت حسابداری تعهدی در بخش عمومی به‌طور جهانی مورد پذیرش قرار نگرفته، زیرا کشورهای مختلف دارای تجربه‌های متفاوتی هستند؛ بعضی از کشورها در اجرا موفق و بعضی از کشورها ناموفق بوده‌اند (Tiron & Mutiu, 2010).

برای نمونه، در کشورهای عضو سازمان توسعه همکاریهای اقتصادی (OECD) مانند انگلیس، استرالیا و زلاندنو، اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی مورد توجه قرار گرفته است و حتی می‌توان گفت که زلاندنو و استرالیا، به تقریب جامعترین تطبیق با حسابداری تعهدی را نسبت به کشورهای دیگر داشته‌اند (Blondal, 2015).

می‌توان گفت که کشور زلاندنو در بازه زمانی سالهای ۱۹۹۳ تا ۲۰۰۵، رشد اقتصادی سالانه حدود ۳/۳ درصد را در تولید ناخالص اقتصادی تجربه کرده است (OECD Economic Outlook, 2005). دولت بریتانیا با استفاده از اطلاعات حسابداری تعهدی، توانست داراییهای تحت بهره‌برداری و همچنین داراییهایی را که برای مدت طولانی بدون استفاده بودند، شناسایی کند (Wynne, 2010).

### چالشهای پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی

از عوامل بازدارنده اصلی و اساسی، مقاومت کارکنان و نیروی انسانی در برابر پذیرش استانداردهای بخش عمومی است. همچنین، تغییر فرهنگ همانند آموزش مجدد کارکنان برای حصول اطمینان از اجرای موفق این استانداردها، ضرورت دارد (Monteiro & Gomes, 2013).

از چالشهای دیگر می‌توان به هزینه‌های مالی اجرایی حسابداری تعهدی اشاره کرد. هزینه‌های پیاده‌سازی و موارد تعدیل در استانداردهای حسابداری بخش عمومی براساس شرایط هر کشور خاص است. برای نمونه، نظام مالی عمومی در بسیاری از کشورهای عضو سازمان توسعه همکاریهای اقتصادی با داشتن تمرکز قدرت بر بودجه همراه است. واقعیت این است که مجلس قانونگذار، بیشتر قدرت مالی را در اختیار عوامل اجرایی دولت قرار می‌دهد. بنابراین، خزانه‌داران و مدیران مالی به‌عنوان عاملان کلیدی باید امکان فراهم آوردن برنامه مفصلی را برای انجام اصلاحات بدون توجه زیاد به هزینه‌ها، ایجاد کنند تا با اجرای حسابداری تعهدی، بتوان استانداردهای حسابداری بخش عمومی را اجرا کرد. البته، این چالش را می‌توان چالش سیاسی هم نامید (Newberry, 2015).

از چالشهای دیگری که ممکن است بیان کرد، نرم‌افزارها و نظام اطلاعاتی حسابداری است. با توجه به اینکه در بیشتر کشورهای در حال توسعه وضعیت نظام اطلاعاتی حسابداری مناسب نیست و بیشتر فعالیتها به صورت دستی انجام می‌شود، به نظر می‌رسد که باید برنامه نرم‌افزار جدیدی را به جای برنامه نرم‌افزاری قبلی مستقر ساخت که این نرم‌افزارها هم مرتبط با اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی هستند (باغومیان و نقدی، ۱۳۹۴).

همانطور که بیان کردیم، برای بهبود عملکرد دولت و شفاف‌سازی و اجرای صحیح استانداردهای بخش عمومی، باید از نظام حسابداری تعهدی استفاده کنیم. اما همین نظام هم دارای مجموعه‌ای از چالشهای اجرایی است که باید برطرف شود. اگر این چالشها برطرف گردد، اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی به نحو بهتری صورت می‌گیرد.

پس می‌توان یکی از عوامل بازدارنده اجرای درست استانداردهای حسابداری بخش عمومی را چالشهای فنی

به‌کارگیری نظام حسابداری تعهدی به‌شمار آورد و از اینرو، باید چالشها و پیچیدگیهای آن را به کمترین میزان رساند.

این چالشها به شرح زیر است:

- یکی از دشواریهای اساسی در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی و استانداردهای بخش عمومی، کمبود نیروی انسانی متخصص در امور حسابداری و مالی است. بلوندال (Blondal, 2013) معتقد است که حسابداران دولتی که به آموزش و بهبود مهارت نسبت به اجرای حسابداری تعهدی نیاز دارند، همانند حسابداری نقدی باید آموزشهای کافی و لازم را دریافت کنند.

- مشکل کمبود نیروی حسابداری متخصص و نبود برنامه‌های در راستای آموزش آنها در برخی از کشورها و به‌ویژه کشورهای آسیایی، عامل بازدارنده مهمی در راستای پذیرش استانداردهای حسابداری بخش عمومی محسوب می‌شود. در نتیجه، بعد از آنکه طرح اصلاحات در بخش عمومی از سوی مقامهای دولتی و مدیریتی تأیید و اجرایی شد، باید نسبت به آموزش و استخدام نیروی حسابداری متخصصی که از ویژگیهای بخش عمومی آگاهی دارند، اقدام شود (باغومیان و نقدی، ۱۳۹۴).

- اصلی‌ترین موضوع برای سازگاری با مبنای تعهدی، شناسایی و ارزیابی داراییها و بدهیهاست. داراییهایی مانند میراث فرهنگی، پارکهای ملی، داراییهای زیرساخت مانند راه‌ها و تجهیزات نظامی، بسیار سخت شناسایی و اندازه‌گیری می‌شوند. از اینرو، این بحث مطرح می‌شود که داراییهایی مانند میراث ملی به‌جای اینکه به حساب دارایی منظور شوند، باید به‌عنوان یک بدهی در نظر گرفته شوند؛ زیرا این داراییها به‌خودی‌خود به ورود جریانهای نقدی منجر نمی‌شوند (Monteiro & Gomes, 2013).

- در حال حاضر، بسیاری از مسائل مربوط به اصلاحات نظام حسابداری تعهدی، حل نشده باقی مانده است؛ از جمله، شیوه ارزیابی داراییها در بخش عمومی. این نظریه بارها مورد تأکید قرار گرفته است که تعریف ارائه‌شده از داراییها با توجه به منافع اقتصادی آنها ممکن است برای بسیاری از داراییهای تحت کنترل بخش عمومی مناسب نباشد؛ به‌عنوان مثال، برای داراییهایی مانند مجموعه‌های هنری، ساختمانهای مدارس، موزه‌ها، جاده‌ها، پلها، کتابخانه‌ها، املاک دولتی، پارکها و ساختمانهای دولتی، ارزیابی پولی مناسب نیست (امیدی، ۱۳۹۴).

اجتناب گردد. " درست است که طبق بند ۸۱ همین استاندارد باید این موضوع افشا شود، اما در صورت‌های مالی تلفیقی سطح کلان و با گستره تمام دستگاه‌های اجرایی کشور که ملزم به ارائه صورت‌های مالی بدین‌گونه هستند، به علت اختیار در استفاده از روش‌های متنوع شناسایی داراییها در هر سال و مجاز بودن به تغییر روش شناخت داراییها در سالهای بعدی، مقایسه‌پذیری تا حد بسیار زیادی کاهش می‌یابد. این موضوع در مورد محاسبه استهلاک هم با توجه به متفاوت بودن روش‌های اندازه‌گیری آن مطابق با بند ۶۵ (خط مستقیم، نزولی و تعداد تولید یا کارکرد) و بهرغم الزام به افشای آن در بند ۸۳، مقایسه‌پذیری را در سطح کلان به شدت تحت تأثیر قرار می‌دهد. برای رفع این ایراد، می‌توان یک روش ثابت را دستکم برای دوره‌های زمانی میان مدت انتخاب کرد و همچنین اختیار به تغییر روش در صورت اخذ مجوز از مراجع ذیربط، ممکن است مقایسه‌پذیری و اتکا را به صورت‌های مالی برگرداند (ذاکریان، ۱۳۹۵؛ کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، ۱۳۹۵).

یکی دیگر از چالش‌هایی که در مورد اندازه‌گیری و گزارش‌دهی موارد غیرنقدی مانند استهلاک بیان می‌کنند، نرخهای تنزیل و مالیات است. نمایندگان متعدد کشورهای عضو سازمان توسعه همکاریهای اقتصادی این‌گونه اظهار می‌دارند که بزرگترین مشکل موجود، هماهنگی با تغییرهای مکرر در قیمت‌ها و هزینه‌ها و تأثیرهایی است که آنها در پیش‌بینی تخمینها و تخصیصها دارند؛ به‌گونه‌ای که در زمان محاسبه استهلاک، انتخاب نرخهای تنزیل و پیش‌بینی درآمدهای مالیاتی، در دو راهی قرار می‌گیرد (Adhikari & Garseth, 2016).

### نتیجه‌گیری

گزارشگری مالی بر مبنای تعهدی، اطلاعات جامع‌تری نسبت به اطلاعات حاصل از حسابداری نقدی ارائه می‌دهد. در واقع، تمایل دولتها به استفاده از نظام مالی تعهدی را ممکن است ناشی از ایجاد شفافیت داخلی و خارجی در گزارشهای مالی و سوق‌دهی دستگاه‌های دولتی به سمت تخصیص مطلوب منابع دانست. همچنین، نظام مالی تعهدی به محاسبه بهای تمام‌شده کامل فعالیتها می‌انجامد که خود، به ارزیابی بهتر کارایی، مدیریت هزینه‌ها و بهبود عملکرد منجر خواهد شد. دستیابی کامل به

نمونه دیگر چالش‌های فنی که بیان می‌شود، مشکل ارزشگذاری داراییهای ثابت مشهود به روش بهای تمام‌شده یا ارزش منصفانه است (Lapsley, 2009; Adhikari & Garseth, 2016).

نمونه دیگر چالش‌های فنی این است که کشورهای عضو سازمان توسعه همکاریهای اقتصادی و بسیاری از کشورهای آسیایی، برنامه‌های پاداش کارکنان دولتی را به‌عنوان بدهی تلقی و در صورت مالی درج می‌کنند. این در حالی است که ایالات متحده آمریکا از سال ۲۰۱۲، این مورد را به‌عنوان بدهی تلقی نکرده و فقط و فقط به دلیل شفاف‌سازی و ایجاد اطمینان در یادداشتهای افشا کرده است (Adhikari & Garseth, 2016).

بسیاری از خدمات دولتی بر مبنای ارزیابی سود یا زیان بخش خصوصی ارزیابی نمی‌شوند. استانداردهای حسابداری تعهدی بیشتر برای محیط و شرایط منحصر به فرد بخش دولتی مناسب نبوده و اطلاعات حاصل شده نیز ممکن است برای بخش عمومی نامربوط باشند و در نتیجه، اتخاذ تصمیم و تفسیر نتایج مشکل خواهد بود (امیدی، ۱۳۹۴).

حال که چالش‌های به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی و چالش‌های اجرای نظام حسابداری تعهدی بیان شد، به‌طور اختصاصی‌تر، چالش مربوط به استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵ که مربوط به دارایی ثابت است، به‌همراه چالش مربوط به مالیات و محاسبه استهلاک، بیان می‌شود.

### چالش استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵

در این استاندارد، دو معیار برای شناسایی اندازه‌گیری پس از شناخت دارایی وجود دارد:

بهای تمام‌شده و تجدید ارزیابی که در بند ۱۱ همین استاندارد، به‌کارگیری معیارهای شناخت را مستلزم انجام قضاوت از سوی واحد گزارشگر دانسته است، باید یک معیار کلی و قطعی را جایگزین قضاوت و سلیقه کند. همچنین بند ۳۴ همین استاندارد، گزارشگر را به انتخاب یکی از دو روش بهای تمام‌شده و یا تجدید ارزیابی مجاز کرده است و در بندهای ۴۱ و ۴۳ همین استاندارد، برای رفع این کاستی چنین بیان شده است که: "تجدید ارزیابی همزمان اقلام یک طبقه دارایی ثابت مشهود به آن دلیل ضرورت دارد که از ارزیابی اختیاری داراییها و گزارش آنها در صورت‌های مالی که منجر به اختلاط بهای تمام‌شده تاریخی و ارزش منصفانه در تاریخهای متفاوت می‌شود،

بخش عمومی چالش‌های پیش روی کشورهای در حال توسعه، مجله حسابرس، شماره ۷۷، تیرماه ۱۳۹۴

• ذاکریان مرتضی، مزایا و چالش‌های نظام حسابداری تعهدی در بخش دولتی با تأکید بر مسئولیت پاسخگویی و استاندارد شماره ۵ بخش عمومی، پنجمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت و دومین کنفرانس کارآفرینی و نوآوری‌های باز، تهران، همایشگران مهرآشراق، ۱۳۹۵

• کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی: استانداردهای حسابداری بخش عمومی، انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ اول، ۱۳۹۵

• محمدی‌پور رحمت‌الله، زهرا احمدی، بررسی نقش حسابداری تعهدی در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی و جایگاه حسابرسی عملیاتی، مجله حسابرسی، شماره ۶۷، آبان‌ماه ۱۳۹۲

• وکیلی‌فرد حمیدرضا، مونا علی‌اکبری، تأثیر به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله حسابداری مدیریت، سال دوم، شماره سوم، ۱۳۸۸، صص ۷۷-۸۷

• Adhikari P., and Garseth-Nesbakk, **Implementing Public Sector Accruals in OECD Member States: Major Issues and Challenges**, <http://www.elsevier.com>, 2016

• Blondal J.R., **The OECD Accruals Survey**, in Powerpoint Presentation at the 15th Annual OECD Accruals Symposium, Available at <http://fr.slide share .net/OECD-GOV/ d1-ans5- jon-blondal-oecd>, 2015

• Blondal J.R., **Accrual Accounting and Budgeting; Key Issues Recent Developments**, OECD Journal on Budgeting, Vol. 3, No. 1, 2013, pp. 59-43

• International Public Sector Accounting Standards Board (IP-SASB), **The Future Governance of the International Public Sector Accounting Standards Board**, [www.ifac.org](http://www.ifac.org), 2014

• Iyoha D., and Oyerinde, **Accounting Infrastructure and Accountability in the Management of Public Expenditure in Developing Countries: A Focus on Nigeria**, Critical Perspectives on Accounting, 21, 2010

• Lapsley I., R. Mussari, and G. Paulsson, **On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector, A Self-evident and Problematic Reform**, European Accounting Review, Vol. 18, No. 4, 2009, pp. 723-719

• Monteiro B.R.P and R.C. Gomes, **International Experiences with Accrual Budgeting in the Public Sector**, USP, Sao Paulo, Vol. 24, N. 62, 2013, pp. 112-103

• Newberry S., **Public Sector Reforms and Sovereign Debt Management: Capital Market Development as Strategy?** Crit. Perspect, Account, 27, 2015, pp. 101-117

• Tiron T., and Mutiu, **Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector**, 2009

• **OECD Economic Outlook No**, Annex Table 32, available at <http://www.oecd.org>, 2005

• Wynne A., **Accrual Accounting for the Public Sector in Need of a Re-think?** available at <http://www.saiga.com>, 2010

هدفهای نظام مالی تعهدی، نیازمند حرکت منظم و مستمر تمامی واحدهای سازمانی و هم‌راستایی آنها با یکدیگر برای دستیابی به هدفهای راهبردی دستگاه‌های دولتی است.

در این مسیر، چالش‌های بسیاری وجود دارند که بررسی و رفع آنها در یک دوره میان‌مدت ضروری است. در طول دو دهه اخیر و با برجسته شدن اهمیت مبنای حسابداری تعهدی در خصوص شناسایی و ثبت به‌موقع تمامی رویدادهای مالی، توسعه و فراگیر کردن آن مورد توجه اندیشمندان و صاحب‌نظران حرفه حسابداری قرار گرفته است. از سوی دیگر، با توجه به اینکه وظیفه اصلی حسابداری ارائه گزارش‌های مالی به ذینفعان جامعه است، بنابراین بحث حسابداری و پاسخگویی از سوی دولتها، استفاده از مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی را به امری ضروری و غیرقابل اجتناب تبدیل کرده است.

نتایج تحقیق حاضر که به‌شکل کتابخانه‌ای انجام شده است، نشان می‌دهد یکی از دشواری‌های اساسی در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی و استانداردهای بخش عمومی، کمبود نیروی انسانی متخصص در امور حسابداری و مالی است. از دیگر چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، شناسایی و ارزیابی داراییها و بدهی‌هایی مانند میراث فرهنگی، پارک‌های ملی و دارایی‌های زیربنایی مانند راه‌ها و تجهیزات است. بنابراین در حال حاضر، بسیاری از مسائل مربوط به ارزیابی داراییها در بخش عمومی با توجه به مفهوم منافع اقتصادی آینده، با چالش روبه‌رو است. همچنین، استانداردهای حسابداری تعهدی بیشتر برای محیط و شرایط منحصر به فرد بخش دولتی مناسب نبوده و اطلاعات به‌دست‌آمده نیز ممکن است برای بخش عمومی نامربوط باشند و در نتیجه، اتخاذ تصمیم و تفسیر نتایج مشکل خواهد بود.

### پانوشتها:

- 1- Accountability
- 2- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)

### منابع:

- امید حسنی، بررسی الزامات اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی و شناسایی چالش‌های پیش رو، همایش سراسری مباحث کلیدی در علوم مدیریت و حسابداری، ۱۳۹۴
- باباجانی جعفر، حسابداری پیشرفته بخش عمومی دانشگاه علامه طباطبائی، انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی، ۱۳۹۴
- باغومیان رافیک، سجاد نقدی، استانداردهای بین‌المللی حسابداری