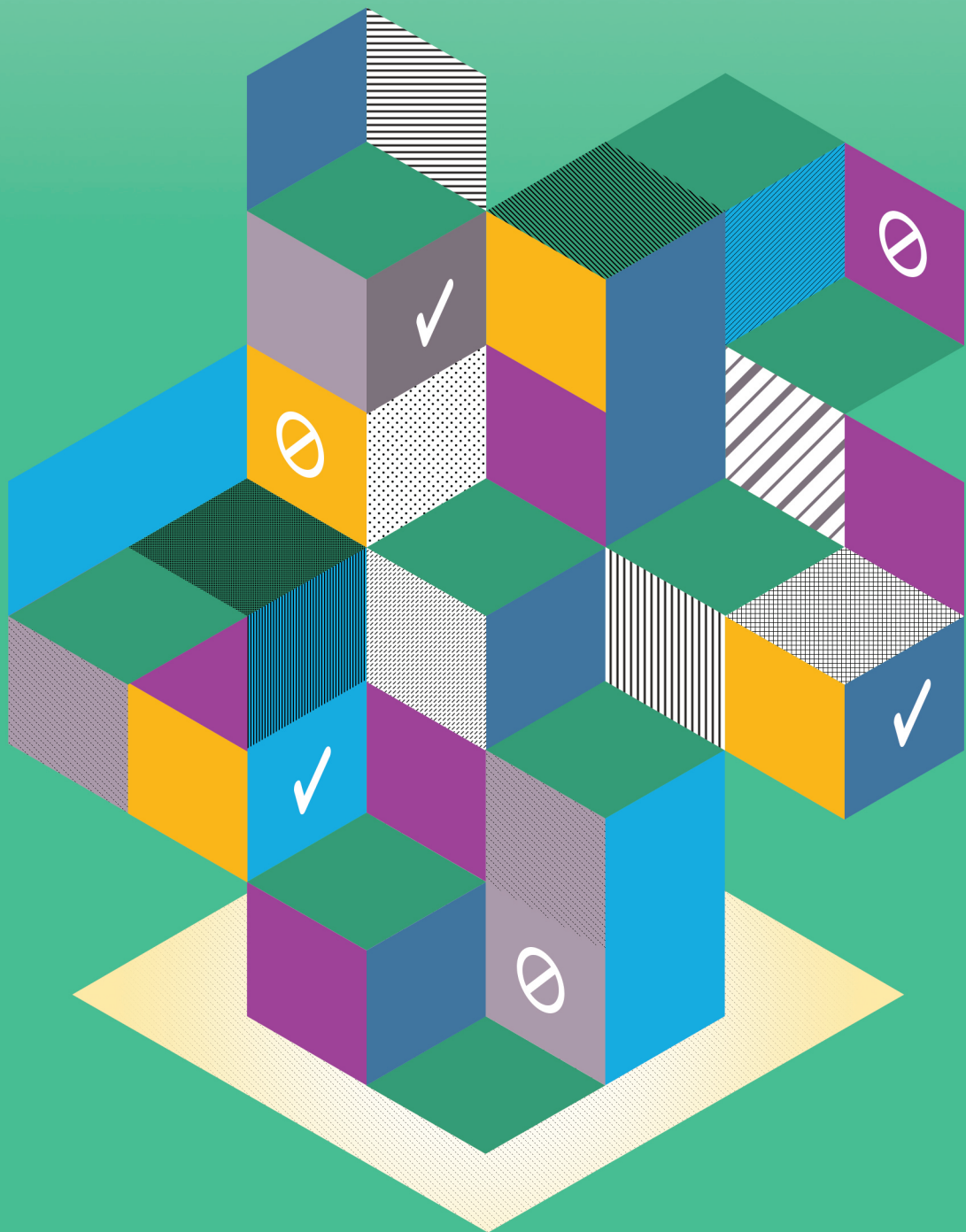


ANALIZA STANJA OKRUŽENJA U OBLASTI RAČUNOVODSTVA I IZVEŠTAVANJA U JAVNOM SEKTORU U ZEMLJAMA KORISNICAMA PULSAR PROGRAMA



CFRR»

**Centre for Financial
Reporting Reform**



WORLD BANK GROUP

Centar za reformu finansijskog izveštavanja (CFRR)

Globalna praksa upravljanja, Svetska banka,

Adresa: Praterstrasse 31, 1020 Beč, Austrija

Web: www.worldbank.org/cfrr

Email: cfrr@worldbank.org

Tel: +43-1-217-0700

PULSAR

Program izveštavanja i računovodstva u javnom sektoru

Web: www.pulsarprogram.org

U saradnji sa:

Zurich University
of Applied Sciences



**School of
Management and Law**

© 2020 International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank

1818 H Street NW

Washington DC 20433

Tel: 202-473-1000

Internet: www.worldbank.org

Ovaj dokument je proizvod rada zaposlenih Svetske banke uz spoljne doprinose. Nalazi, tumačenja i zaključci izneti u ovom dokumentu ne odražavaju nužno stavove Svetske banke, njenog Odbora izvršnih direktora ili vlada koje oni predstavljaju.

Svetska banka ne garantuje tačnost podataka korišćenih u ovom dokumentu. Granice, boje, denominacije i druge informacije koje su prikazane na bilo kojoj mapi u ovom dokumentu ne podrazumevaju bilo kakvo mišljenje Svetske banke u vezi sa pravnim položajem bilo koje teritorije, niti potvrdu ili prihvatanje takvih granica.

Prava i dozvole

Materijal u ovoj publikaciji je zaštićen autorskim pravima. Budući da Svetska banka podstiče distribuiranje svog znanja, ovaj dokument se može reprodukovati, u celini ili delimično, u nekomercijalne svrhe, sve dok je adekvatno naveden kao izvor.

Sve upite u vezi sa pravima i dozvolama, uključujući i supsidijarna prava, treba uputiti kancelariji izdavača na adresu: World Bank Publications, The World Bank Group, 1818 H Street NW, Washington, DC 20433, USA; fax: 202-522-2625; e-mail: pubrights@worldbank.org.



ANALIZA STANJA
OKRUŽENJA U OBLASTI
RAČUNOVODSTVA I IZVEŠTAVANJA
U JAVNOM SEKTORU U ZEMLJAMA
KORISNICAMA PULSAR PROGRAMA



SADRŽAJ

Akronimi i skraćenice.....	2
Izjave zahvalnosti.....	3
Predgovor.....	4
Kratak pregled.....	5
UVOD I CILJEVI STUDIJE.....	7
Kontekst.....	7
Ograničenja.....	8
Računovodstvo i izveštavanje u javnom sektoru kao deo integrisanog sistema UJF.....	8
Upravljanje javnim finansijama.....	8
Transparentnost.....	9
Odgovornost.....	9
Cilj studije.....	11
PREGLED POSTOJEĆEG OKRUŽENJA RJS.....	12
Osnova računovodstva u javnom sektoru i okruženje finansijskog izveštavanja.....	12
Trenutno prepoznavanje i merenje transakcija.....	17
Planovi i strategije reforme u zemljama korisnicima PULSAR Programa.....	20
Percipirani nivo kapaciteta za planove i strategije reforme.....	23
ZAKLJUČCI I IZGLEDI.....	28
Prednosti.....	29
Izazovi.....	30
Mogućnosti.....	31
Spisak referenci.....	32



AKRONIMI I SKRAĆENICE

KFI	Konsolidovani finansijski izveštaji
CIPFA	Ovlašćeni institut za javne finansije i računovodstvo
KSU	Kontinuirano stručno usavršavanje
ESA	Evropski sistem nacionalnih i regionalnih računa
EU	Evropska unija
EDP	Procedura prekomernog budžeta
EduCop	Zajednica prakse za obrazovanje
EPSAS	Evropski računovodstveni standardi za javni sektor
FINCOP	Zajednica prakse za okvire finansijskog izveštavanja
GFS	Statistika vladinih finansija
GGP	Globalna praksa upravljanja
GFSM	Priručnik državne finansijske statistike
IFAC	Međunarodna federacija računovođa
IFMIS	Integrisani informacioni sistemi finansijskog upravljanja
MSFI	Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja
MMF	Međunarodni monetarni fond
IPSAS	Međunarodni računovodstveni standardi u javnom sektoru
ISSAI	Međunarodni standardi vrhovnih revizorskih institucija
MF	Ministarstvo finansija
NVO	Nevladine organizacije
OECD	Organizacija za ekonomsku saradnju i razvoj
PRO	Profesionalne računovodstvene organizacije
UJF	Upravljanje javnim finansijama
JPP	Javno-privatno partnerstvo
RJS	Računovodstvo u javnom sektoru
PULSAR	Program računovodstva i izveštavanja u javnom sektoru
DRI	Državna revizorska institucija
SNR	Sistem nacionalnih računa
DP	Državno preduzeće
SSSR	Savez Sovjetskih Socijalističkih Republika
SB	Svetska banka
ZHAW	Univerzitet primenjenih nauka u Cirihi



IZJAVE ZAHVALNOSTI

Ova studija je proizvod znanja Globalne prakse upravljanja Svetske banke, razvijena u okviru komponente Podizanja svesti Programa računovodstva i izveštavanja u javnom sektoru (PULSAR). Studija je imala koristi od direktne saradnje sa timom Univerziteta primenjenih nauka u Cirihi (ZHAW), a deo tima su bili Christoph Schuler, Sandro Fuchs, Andreas Bergmann i Pascal Horni. Tim Svetske banke je predvodila Antonia Ida Grafl, stručnjak za finansijsko upravljanje, a kasnije Iwona Warzecha, viši stručnjak za finansijsko upravljanje, uz smernice koje je pružio Daniel Boyce, menadžer prakse u Svetskoj banci. Studija je zasnovana na istraživanju koje je Svetska banka organizovala u 13 zemalja korisnica¹ PULSAR programa. Zahvalni smo na neprocenjivim komentarima koje su dali naši recenzenti: Thomas Stauffer, rukovodilac programa, Državni sekretarijat za ekonomske poslove Švajcarske (SECO), Peter Istjan-Hözl, viši savetnik, Federalno ministarstvo finansija Austrije, Agnes Drimmel, savetnik, Federalno ministarstvo finansija Austrije. Tim je takođe dobio korisne smernice od Armana Vatyan i Abbasa Hasan Kizilbash, Svetska banka.

Ova studija ne bi bila moguća bez velike podrške i visokog nivoa odziva svih zemalja učesnica. Posebno se zahvaljujemo kolegama: Erisa Rodhani, stručni ekspert Ministarstva finansija i ekonomije Albanije; Karen Alaverdyan, rukovodilac Odeljenja za metodologiju računovodstva i praćenje izveštavanja u javnom sektoru, Ministarstvo finansija Jermenije; Elman Huseynov, direktor Centra za obuku finansijskih nauka, Ministarstvo finansija Azerbejdžana; Natalia Rusakevich, šef odseka, Ministarstvo finansija Republike Belorusije; Maida Kasić, stručni savetnik, Ministarstvo finansija Federacije Bosne

i Hercegovine; Sehija Mujkanović, pomoćnik ministra za trezorsko poslovanje, Ministarstvo finansija i trezora Bosne i Hercegovine; Ivana Marjanović, rukovodilac Odeljenja za konsolidaciju finansijskih izveštaja, Ministarstvo finansija Republike Srpske; Hana Zoričić, rukovodilac službe, Sektor za državno računovodstvo i računovodstvo neprofitnih organizacija, Ministarstvo finansija Hrvatske; Lela Pataraiia, zamenik šefa Odeljenja za izveštavanje i metodologiju, Služba trezora Ministarstva finansija Gruzije; Ahmet Ismaili, generalni direktor, Ministarstvo finansija Kosova; Diana Grosu Axenti, rukovodilac Opšte divizije, Centar za IT i finansije, Moldavija; Lilia Zaharcu, glavni savetnik, Ministarstvo finansija Moldavija; Marija Uljarević, rukovodilac Odeljenja za budžet, računovodstvo i izveštavanje, Ministarstvo finansija Crne Gore; Ana Lalević Filipović, profesor na Ekonomskom fakultetu Univerziteta Crne Gore; Jadranka Đurković, zamenik direktora za obuku i razvoj, Uprava za kadrove Crne Gore; Branislav Gulev, Institut za računovođe i ovlašćene računovođe, Skoplje, Republika Severna Makedonija; Boban Paunov, savetnik za računovodstvene poslove za EU IPA fondove, Ministarstvo finansija Republike Severne Makedonije; Vera Vukčević, Uprava za trezor, Ministarstvo finansija Republike Srbije i Svitlana Zubilevych, rukovodilac Odbora za profesionalno usavršavanje i sertifikaciju, Federacija profesionalnih računovođa i revizora Ukrajine.

¹ U skladu sa političkim sistemom Bosne i Hercegovine, anketa je poslata u dva entiteta, Federaciju Bosne i Hercegovine i Republiku Srpsku. Prema tome, studija ukupno analizira 14 jurisdikcija.



PREDGOVOR

Program računovodstva i izveštavanja u javnom sektoru (PULSAR), pokrenut 2017. godine, je program na regionalnom i državnom nivou u 13 zemalja korisnica u Evropi i Centralnoj Aziji. Cilj Programa je da podrži unapređenje okvira računovodstva javnog sektora (RJS) i finansijskog izveštavanja, u skladu sa međunarodnim standardima i u skladu sa dobrom praksom, kako bi se poboljšala odgovornost države, transparentnost i učinak.

Ciljeve i opseg PULSAR programa su zajednički odredili partneri PULSAR-a – Austrija, Švajcarska i Svetska banka – koji takođe pružaju institucionalnu podršku za njegovu primenu i mobiliju resurse potrebne za aktivnosti programa. Zemlje korisnice pomažu u oblikovanju Programa kroz platforme za regionalnu saradnju i doprinos dvema Zajednicama prakse usmerenim na okvire finansijskog izveštavanja i na računovodstveno obrazovanje.

Zajednica prakse Okvira za finansijsko izveštavanje (FinCoP) podržava vladine zvaničnike u razvoju reformskih strategija i mapa i pomaže u definisanju i primeni unapređenih zakona, standarda, IT sistema i alata. Zajednica prakse Obrazovanja (EduCoP) podržava zemlje korisnice u razvoju i poboljšanju znanja profesionalaca u oblasti računovodstva i finansija u javnom sektoru kroz događaje učenja za razmenu obrazovanja, pristupa obuci, nastavnih planova i programa, sertifikovanja, objavljivanja proizvoda znanja (npr. smernice o okviru kompetencija), organizovanje IPSAS obuka za trenere i događaja virtuelnog učenja.

Više informacija o PULSAR programu i njegovim publikacijama dostupno je na **www.pulsarprogram.org**.



1 KRATAK PREGLED



Ova studija analizira okruženje računovodstva u javnom sektoru u trinaest zemalja korisnica programa PULSAR iz regiona Zapadnog Balkana i Istočnog partnerstva, koje uključuju Albaniju, Jermeniju, Azerbejdžan, Belorusiju, Republiku Srpsku, Hrvatsku, Federaciju Bosne i Hercegovine², Gruziju, Kosovo, Moldaviju, Crnu Goru, Severnu Makedoniju, Srbiju i Ukrajinu.

Cilj studije je da se izvrši pregled trenutnog okruženja računovodstva u javnom sektoru identifikovanjem snaga, izazova i prilika u okviru RJS u svakoj od zemalja programa PULSAR. Podaci za studiju su prikupljeni u drugoj polovini 2018. godine putem sveobuhvatne online ankete, fokusirajući se na trenutni status sistema RJS i planove reformi. Zbog dizajna ankete u obliku samoprocene, prikupljeni podaci mogu predstavljati samo informacije prikupljene u svakoj zemlji.

Većina zemalja korisnica PULSAR programa je u procesu prelaska sa gotovinskog na obračunsko računovodstvo. Zbog ograničenja postojećih računovodstvenih sistema,

oni imaju za cilj da promene te sisteme kako bi povećali nivo obračunskih informacija. U okviru ovog procesa, Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (IPSAS) su dominantna referentna tačka, iako je njihova uloga raznolika i kreće se od direktnog usvajanja IPSAS standarda kao nacionalnih standarda, pa sve do njihovog razmatranja, uglavnom kao reference za razvoj nacionalnih opštih računovodstvenih principa.

Ova studija otkriva da zemlje PULSAR-a mogu da imaju koristi od mnogih prednosti koje će olakšati trenutne i buduće ambicije reforme RJS. Naročito postoji široka baza znanja i tehnička stručnost u finansijskom planiranju i izvršenju budžeta. Koncept obračunskog računovodstva poznat je svim jurisdikcijama bilo zbog istorijskog razvoja i/ili tekućih reformskih napora. Takođe, značajan broj jurisdikcija može da se nadoveže na sveobuhvatne finansijske i nefinansijske podatke u dobro vođenim registrima imovine, kako bi se prikupile relevantne računovodstvene informacije. S tim u vezi,

² U skladu sa političkim sistemom Bosne i Hercegovine, anketa je adresirana na dva entiteta, Federaciju Bosne i Hercegovine i Republiku Srpsku. Prema tome, studija obuhvata 14 jurisdikcija u 13 zemalja.

razvoj bilansa stanja javnog sektora napreduje i u nekoliko zemalja dostiže značajan stepen usklađenosti sa IPSAS standardima. Bez obzira na to, istraživanje otkriva značajna ograničenja trenutnih računovodstvenih sistema. Različite jurisdikcije i dalje primenjuju računovodstvene sisteme na gotovinskoj osnovi sa primarnim fokusom na pripremi izveštaja o izvršenju budžeta. Duboko usađena kultura budžetskog računovodstva i izveštavanja predstavlja prepreku za proširenje uloge i značaja RJS, radi boljeg upravljanja i rukovođenja javnim finansijama.

Iako postoji solidna osnova znanja o računovodstvu u javnom sektoru za buduće reformske napore, zemlje korisnice PULSAR programa suočavaju se sa heterogenom kombinacijom izazova. Studija identifikuje različite klastere izazova, koji se odnose na političke, institucionalne, tehničke i ljudske kapacitete. Iz političke perspektive, ključni izazov je pitanje kako osigurati podršku u promenljivom političkom okruženju. Štaviše, mnoge jurisdikcije nisu uspele da usmere neophodne resurse ka reformi RJS, zbog nedostatka takvih resursa i/ili ograničene podrške unutar vlade. U pogledu institucionalnih kapaciteta, veliki broj subjekata javnog sektora predstavlja značajan izazov za konsolidaciju zdravih i tačnih finansijskih informacija. Tehnički kapaciteti, poput Integriranih informacionih sistema za finansijsko upravljanje (IFMIS), mogli bi da olakšaju i automatizuju sisteme finansijskog izveštavanja i osiguraju viši stepen pouzdanosti, utvrđivanja porekla i transparentnosti finansijskih podataka. Međutim, mnoge jurisdikcije se suočavaju sa značajnim izazovima u reformama njihovih IFMIS. Ostali izazovi u pogledu ljudskih kapaciteta odnose se na nivo profesionalizacije računovođa u javnom sektoru i njegovo unapređenje boljim obrazovanjem, kontinuiranim stručnim usavršavanjem ili (međunarodnim) sertifikovanjem.

Studija otkriva različite mogućnosti za prevazilaženje ovih izazova, uključujući međusobno učenje i brze petlje povratne sprege, zajedničke računovodstvene tradicije i kulturno poreklo, što olakšava razvoj zajedničkih rešenja za zajedničke izazove. Činjenica da je većina zemalja učesnica u PULSAR programu krenula na put prelaska na obračunsko računovodstvo, nosi potencijal za dalje jačanje postojećih zajednica kolegijalnog učenja i za koordinaciju zajedničkih reformskih napora. Različita brzina i fokus reformi u računovodstvu u javnom sektoru među zemljama korisnicama PULSAR-a pružaju priliku za uspostavljanje petlji brzih povratnih informacija tokom različitih faza reforme, kako bi se razvila rešenja za slične izazove i u skladu sa tim prilagodili pojedinačni reformski procesi.

Trenutno okruženje u računovodstvu u javnom sektoru u svim zemljama korisnicama PULSAR programa je u dobrom stanju koje pruža višestruke mogućnosti za buduće reforme računovodstva u javnom sektoru. Korišćenje ovih mogućnosti bi bilo olakšano specifičnim aktivnostima na izgradnji kapaciteta, uključujući obrazovanje, obuku, sertifikaciju za zaposlene, kao i eksternu tehničku ekspertizu. S tim u vezi, sve zemlje PULSAR-a prepoznale su vrednost i značaj savremenih IT sistema za finansijsko upravljanje i činjenicu da oni predstavljaju preduslov za uspešan proces reforme RJS. Štaviše, na osnovu ukupnih rezultata istraživanja, sve zemlje korisnice PULSAR programa prepoznale su da se reformama RJS treba pozabaviti u širem kontekstu integrisanog sistema Upravljanja javnim finansijama (UJF), uključujući i funkcije Budžetiranja, Revizije ili Statistike vladinih finansija (GFS) i odgovarajuće institucije u vladi.

2

UVOD I
CILJEVI
STUDIJE

KONTEKST

Ovo istraživanje je deo aktivnosti razmatranja trenutnog okruženja RJS u zemljama korisnicama PULSAR programa, koje se koristi za informisanje PULSAR programa. Istraživanje će takođe pomoći u kreiranju svesti među priređivačima, donosiocima politika i drugim nosiocima interesa o tome kako se finansijsko izveštavanje u javnom sektoru poredi sa međunarodnim standardima, utvrdiće mogućnosti za unapređenje okruženja finansijskog izveštavanja i identifikovati dobre prase koje će stimulisati međusobno učenje.

Studija predstavlja zajednički napor Svetske banke i Instituta za javnu upravu sa Univerziteta primenjenih nauka (ZHAW) finansiranog u okviru programa PULSAR. Podaci za analizu su dobijeni putem kvalitativnog *online* upitnika, koji je popunilo trinaest zemalja korisnica PULSAR programa, a dopunilo ih je lokalno osoblje Svetske banke.

Svaka zemlja učesnica popunila je samo jedan upitnik po zemlji kao kolektivni napor odgovarajućeg osoblja u svakoj zemlji. Motivacija studije bila je da se izvrši analiza stanja i uspostavi osnovno okruženje za računovodstvo javnog sektora (RJS) u zemljama korisnicama PULSAR-a.

Studija se fokusira na čitav pejzaž RJS sa ciljem da podrži zemlje korisnice da razviju svoj okvir RJS i praksu u skladu sa međunarodnim standardima i dobrim praksama, povećavajući tako odgovornost i transparentnost javnog sektora. Razvoj robusnog okvira RJS je prioritetna aktivnost iz nekoliko razloga, uključujući:

- a. Usvajanje zajedničkih i međunarodno priznatih standarda izveštavanja u svim zemljama olakšava praćenje dogovorenih fiskalnih ciljeva i napretka tokom vremena, istovremeno pružajući mogućnost poređenja među zemljama.

- b. Kredibilitet koji pružaju adekvatni aranžmani za finansijsko izveštavanje i reviziju pruža građanima, poslasticima, nevladinim organizacijama (NVO) i rejting agencijama poverenje u pouzdanost izveštavanja za donošenje odluka i pozivanje izvršne vlasti na odgovornost.
- c. Savremeni i delotvorni sistemi finansijskog izveštavanja usklađeni sa budžetskim, statističkim, izveštavanjem o rezultatima i izveštavanjem menadžmenta poboljšavaju ispravnost i opseg izveštavanja.
- d. Poboljšana kvaliteta finansijskog izveštavanja doprinosi efikasnijem upravljanju javnim sredstvima, uključujući maksimizaciju prihoda, racionalizaciju rashoda, bolje informisano upravljanje dugom i pouzdanije statističke informacije.
- e. Relevantno finansijsko izveštavanje može pomoći vladama da nadgledaju koje aktivnosti generišu najveći prinos i efikasnije upravljaju imovinom i obavezama.

OGRANIČENJA

Rezultati predstavljeni u ovoj uporednoj analizi zasnivaju se na *online* istraživanju o samoproceni koju je popunila svaka zemlja u skladu sa svim njihovim saznanjima, uključujući takođe kvalitativna pitanja zasnovana na percepciji. Stoga se sva predstavljena analitika zasniva na informacijama koje pruža svaka država, a studija uključuje i tumačenja i zaključke autora.

Stopa odgovora od preko 98% je bila veoma pozitivna i pokazala je interesovanje svake zemlje da učestvuje u ovoj analizi. Zbog prirode ankete o samoproceni i pitanja kvalitativne percepcije, navedeni odgovori nisu bili predmet sveobuhvatnog postupka validacije. Ipak, ovo je relevantna studija za informisanje zainteresovanih strana o polaznom statusu zemalja korisnica PULSAR programa.

RAČUNOVODSTVO I IZVEŠTAVANJE U JAVNOM SEKTORU KAO DEO INTEGRISANOG SISTEMA UJF

Cilj ove studije je da pruži značajan doprinos unapređenju okruženja RJS kako je navedeno u ciljevima programa PULSAR. Međutim, da bi se to učinilo, prvo treba razjasniti i definisati okruženje RJS što zahteva širenje perspektive izvan RJS i šire razmatranje sistema (integrisanog) upravljanja javnim finansijama (UJF).

UPRAVLJANJE JAVNIM FINANSIJAMA

Nedavni događaji poput velike finansijske krize 2008-09. godine, stalne brige zbog prekomernih javnih dugova i deficita, efekata pandemije KOVIDA-19, napora da se uspostave i sprovedu obavezujuća fiskalna pravila (npr. Ugovor iz Mastrihta za članice evrozone), kao i stalni pritisci za jačanje pružanja usluga bez odgovarajućeg povećanja

poreske osnove, bili su pokretač većeg interesovanja za sisteme upravljanja javnim finansijama širom sveta. UJF se pojavilo kao nova naučna disciplina na raskršću ekonomije, računovodstva, političkih nauka, javne politike i prava, i privuklo je interesovanje međunarodne donatorske zajednice. Kao takvo, promovisanje reformi u oblasti UJF bila je ključni fokus međunarodnih razvojnih napora poslednjih godina, posebno međunarodnih razvojnih institucija kao što su Svetska banka i Međunarodni monetarni fond (MMF).³ Svi ovi reformski napori imaju za cilj jačanje pružanja javnih usluga, unapređenje makroekonomske stabilnosti i omogućavanje efikasnog raspoređivanja resursa kroz jačanje sistema, procesa ili kulture UJF. Nedavna otkrića ističu rastuću važnost računovodstva u javnom sektoru (RJS) kao posebnog pravca UJF. U njihovoj dubinskoj analizi korišćenja i korisnosti bilansa stanja, MMF zaključuje ne samo da

³ Allen, 2009; Diamond, 2013; Wehner & de Renzio, 2013a; Welham i saradnici, 2013

analiza javne imovine i obaveza poboljšava i odgovornost i transparentnost, već i da adekvatni bilansi stanja zahtevaju obračunsku računovodstvenu osnovu.⁴

TRANSPARENTNOST

Opšta paradigma je da jačanje standarda upravljanja i transparentnosti smanjuje diskreciju u vladinim operacijama, što se smatra najvažnijim predskazateljem korupcije.⁵ Ostali akademski nalazi takođe ukazuju da vlade sa transparentnijim sistemima RJS imaju niži nivo percepcije korupcije i taj nivo može se smanjiti u zemlji poboljšanjem kvaiteta računovodstva i revizije kroz reforme RJS.⁶ Pored toga, postoji široka osnova empirijskih nalaza koji podržavaju činjenicu da su inovacije u RJS i poboljšanje fiskalne transparentnosti važan predskazatelj fiskalnog kredibiliteta i učinka u zemlji.⁷ Sve veći broj istraživanja naglašava pozitivnu vezu između stepena fiskalne transparentnosti i mera fiskalne održivosti.⁸ U tom kontekstu, mnoštvo literature razmatra i priznaje značaj transparentnih ekonomskih institucija za dugoročan ekonomski rast i razvoj.⁹ Glavni argument je da reforme čiji je cilj poboljšanje fiskalne transparentnosti smanjuju diskreciono odlučivanje i ublažavaju rizik od fiskalnih trikova. Konkretno, određeni aspekti reformi RJS podržavaju upravljanje dvema izvorima fiskalnih rizika, tačnije rizika koji potiču iz aranžmana javno-privatnog partnerstva (JPP) i državnih preduzeća (DP).¹⁰ Na primer, računovodstveni standardi u javnom sektoru zasnovani na obračunskoj osnovi (tj. IPSAS standardi) zahtevaju konsolidaciju državnih preduzeća ili potpuno obelodanjivanje imovine i obaveza koje odgovaraju aranžmanima JPP.¹¹ Što se tiče reformi, očekuje se da će do 2023. godine otprilike dve trećine nacionalnih vlada žirom sveta izveštavati o principima obračunskog računovodstva.¹² Obračunsko računovodstvo je tradicionalno povezano sa tri povezane inovacije, tj. prepoznavanjem ekonomskih događaja u trenutku nastanka, evidentiranje svih zaliha imovine i obaveza u bilansima stanja i konsolidacija svih subjekata

pod kontrolom države.¹³ Još jedna oblast u kojoj se čini da su reforme obračunskog računovodstva donele željene rezultate vezana je za upravljanje i održavanje infrasturkturnih sredstava.¹⁴

Uzimajući u obzir ogroman značaj reformi RJS, neophodno je da vlade, razvojni partneri i druge zainteresovane strane jasno razumeju zašto i kako predviđena reforma može podržati vladinu viziju, ciljeve politike i okvir odgovornosti. U istom smislu, biće važno predvideti reformske izazove i faktore uspeha, kao i učiti iz iskustva drugih zemalja. Računovodstvo u javnom sektoru zauzima ključno mesto u integrisanom sistemu UJF kao sredstvo za promovisanje veće odgovornosti u vezi sa korišćenjem javnih sredstava i imovine i pomaže u sprečavanju korupcije održavanjem visokih standarda integriteta. Visoko kvalitetno finansijsko izveštavanje, posebno na obračunskoj osnovi, olakšava spoljni nadzor nad javnom potrošnjom, povećavajući poverenje u državu i unapređujući ishode politika. Objektivizovane finansijske informacije zasnovane na međunarodnim standardima i dobroj praksi omogućavaju prezentaciju uporedivih i transparentnih finansijskih informacija koje se mogu koristiti u procesima praćenja i vrednovanja, uključujući internu i eksternu reviziju. Sveobuhvatne finansijske informacije omogućavaju informisanje, inkluzivne rasprave o uticajima budžetske politike na život civilnog društva na osnovu čvrstih podataka.¹⁵

ODGOVORNOST

Ova studija ima za cilj da ispuni potrebu za uspostavljanjem polazne osnove za sveobuhvatnu reformu RJS u regionalnom kontekstu. To čini priznavanjem da se svaka reforma RJS temelji na zdravom razumevanju trenutnog institucionalnog okvira i prakse, reformskih izazova i budućih perspektiva iz zemalja u istom regionu. Mnoge vlade upustile su se prelazak na sistem obračunskog računovodstva. Jedan od elemenata koji je oblikovao

⁴ MMF, 2018

⁵ Alesina et al., 1999; Brusca et al., 2018; Martí & Kasperskaya, 2015

⁶ Malagueño et al., 2010

⁷ npr. Brusca et al., 2018; de Renzio, 2013

⁸ MMF, 2018

⁹ Heald, 2013; IMF, 2012; Wehner & de Renzio, 2013b

¹⁰ Međunarodni monetarni fond, 2016a; Irwin et al., 2018; Svetska banka, 2017

¹¹ Bergmann et al., 2015

¹² IFAC/CIPFA, 2018

¹³ Međunarodni monetarni fond, 2016b

¹⁴ Moretti & Youngberry, 2018

¹⁵ Svetska banka, 2018

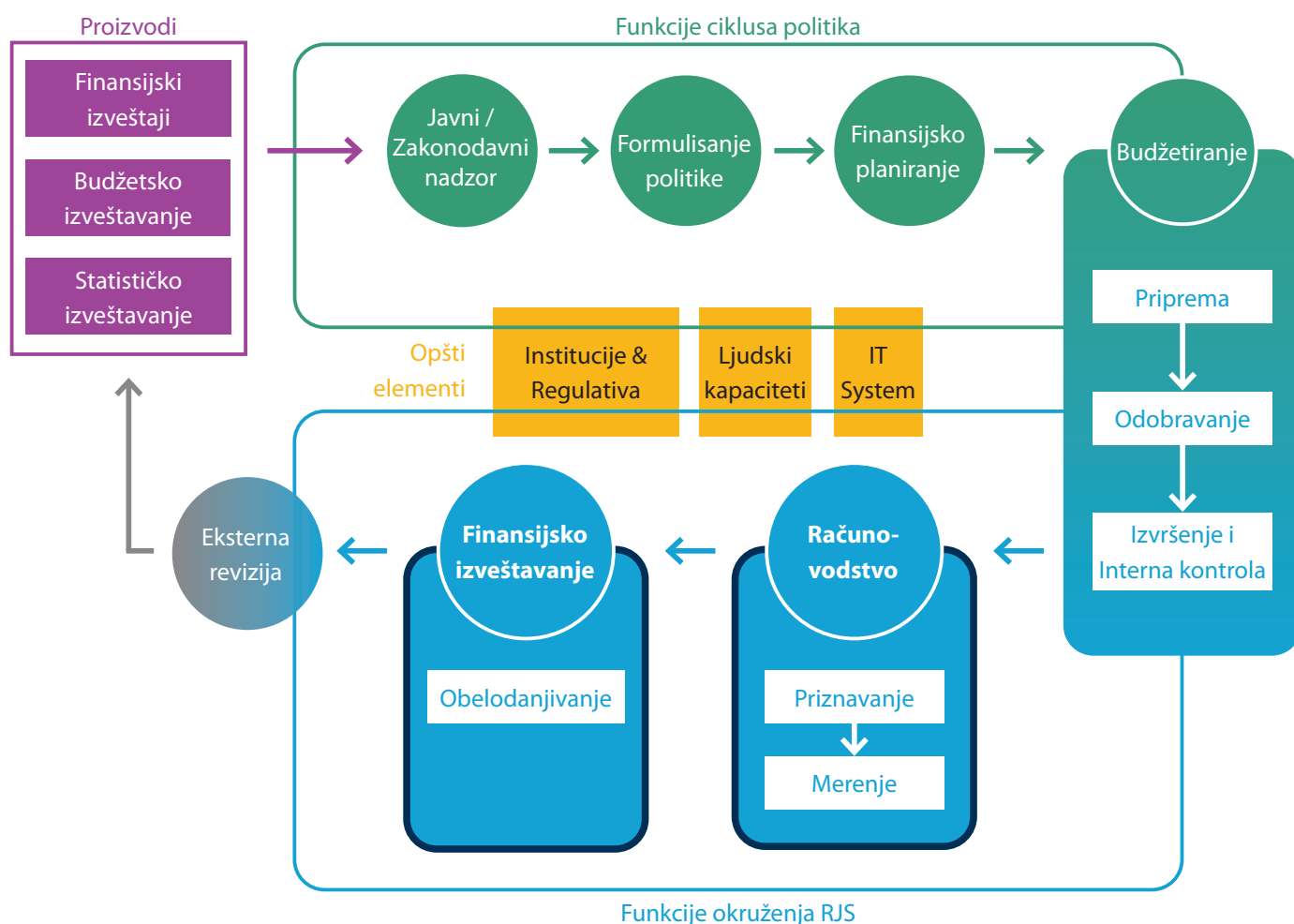
reforme obračunskog računovodstva u javnom sektoru su Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (IPSAS). Smatra se da prelazak na IPSAS za obračunsko računovodstvo pozitivno utiče na transparentnost, uporedivost, odgovornost, donošenje odluka i održivost javnih finansija.¹⁶

Grafikon 1 prikazuje teorijski model integrisanog sistema UJF. Generalno, potiče iz ciklusa politika i finansijskog planiranja, što rezultira procesom budžetiranja

i ciklusom RJS uključujući Računovodstvo i Finansijsko izveštavanje kao centralne funkcije koje su takođe u samom središtu ove studije koja se tiče okruženja RJS.

Kao što je razmatrano, UJF se sastoji od čitavog niza elemenata, od budžetiranja do računovodstva i revizije i finansijske statistike. Međutim, iako je takva integrisana perspektiva UJF od suštinskog značaja, potrebno je dodatno naglasiti centralnu ulogu RJS u okviru ove perspektive.

Grafikon 1. Ciklus upravljanja javnim finansijama



¹⁶ Udruženje sertifikovanih računovođa, 2017; Brusca et al., 2016; Christiaens et al., 2010

CILJ STUDIJE

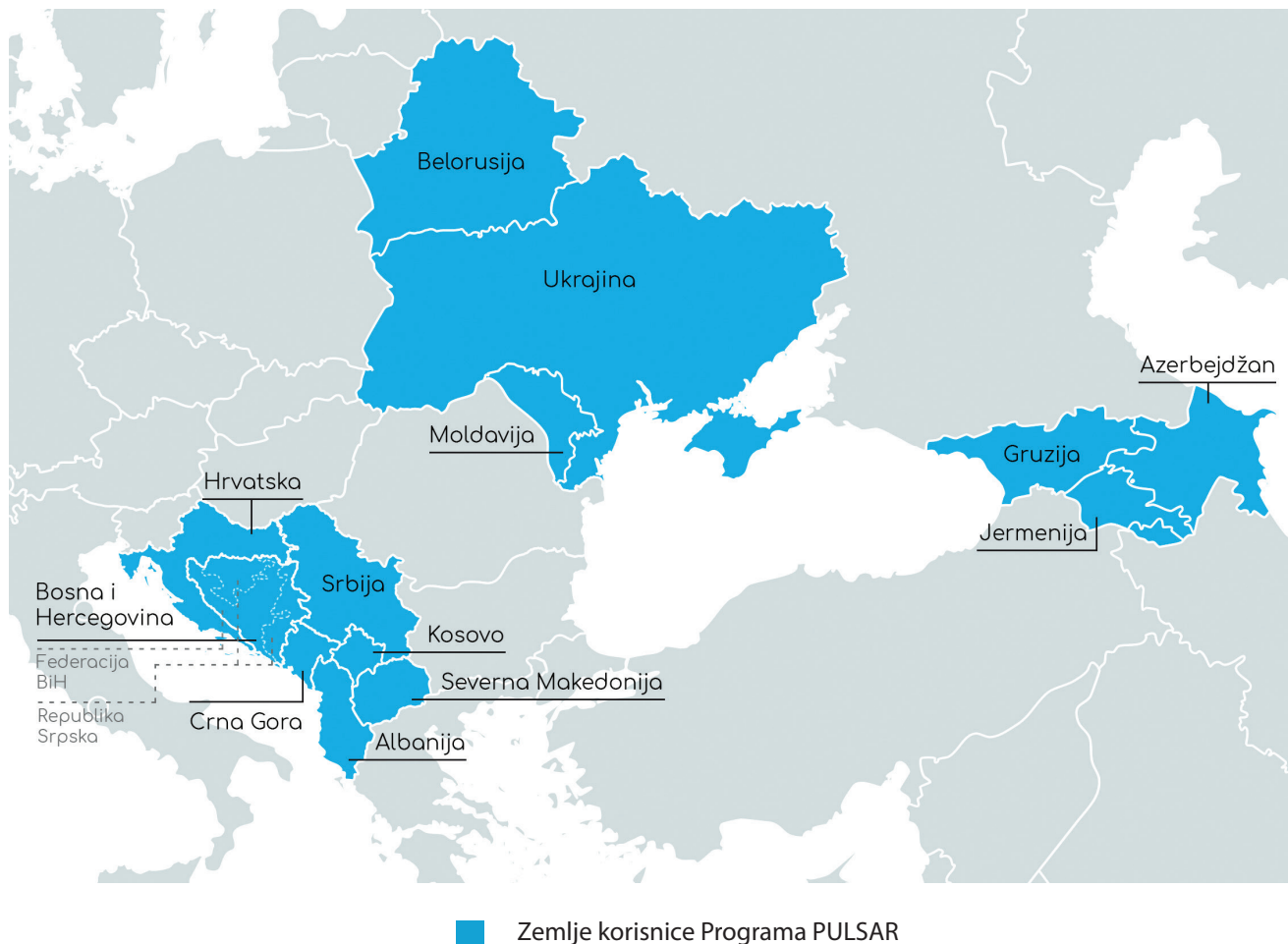
Cilj ove studije je da doprinese sveobuhvatnom cilju PULSAR Programa koji je Svetska banka formulisala na sledeći način: „Cilj programa je da podrži poboljšanje okvira RJS i finansijskog izveštavanja zemalja korisnica u skladu sa međunarodnim standardima i u skladu sa dobrom praksom, kako bi se poboljšala odgovornost, transparentnost i učinak države.“ Da bi pomogla ispunjavanju navedenih ciljeva, ova studija naglašava tri cilja:

- i. Pregled statusa trenutnog okruženja, praksi i reformskih trendova u RJS u zemljama programa PULSAR zasnovan na integrisanom pristupu sistema UJF;
- ii. Planiranje implikacija za buduće reformske ambicije u zemljama programa PULSAR sintezom rezultata iz cilja I; i
- iii. Naglašavanje prednosti najsavremenijeg RJS, uz istovremeno praćenje integrisanog pristupa reformi UJF.

Geografski opseg studije obuhvata 13 zemalja korisnica PULSAR programa istaknutih na Grafikonu 2 (abecednim redom: Albanija, Azerbejdžan, Belorusija, Bosna i Hercegovina, Crna Gora, Gruzija, Hrvatska, Jermenija, Kosovo, Moldavija, Severna Makedonija, Srbija i Ukrajina). U skladu sa političkim sistemom Bosne i Hercegovine, istraživanje je adresirano na njena dva entiteta: Federaciju Bosne i Hercegovine i Republiku Srpsku. Stoga je anketa upućena na 14 jurisdikcija koje su analizirane u ovoj studiji.

Svaka zemlja korisnica PULSAR programa pozvana je da popuni po jednu *online* anketu u avgustu 2018. godine, koja obuhvata pitanja o celokupnom okruženju UJF, fokusirajući se na RJS. Da bi prikupili odgovore svih zemalja PULSAR-a, kancelarije Svetske banke u pojedinačnim zemljama pomogle su u distribuciji ankete i obezbedile dalje praćenje.

Grafikon 2. Zemlje korisnice Programa PULSAR





3

PREGLED POSTOJEĆEG OKRUŽENJA RJS

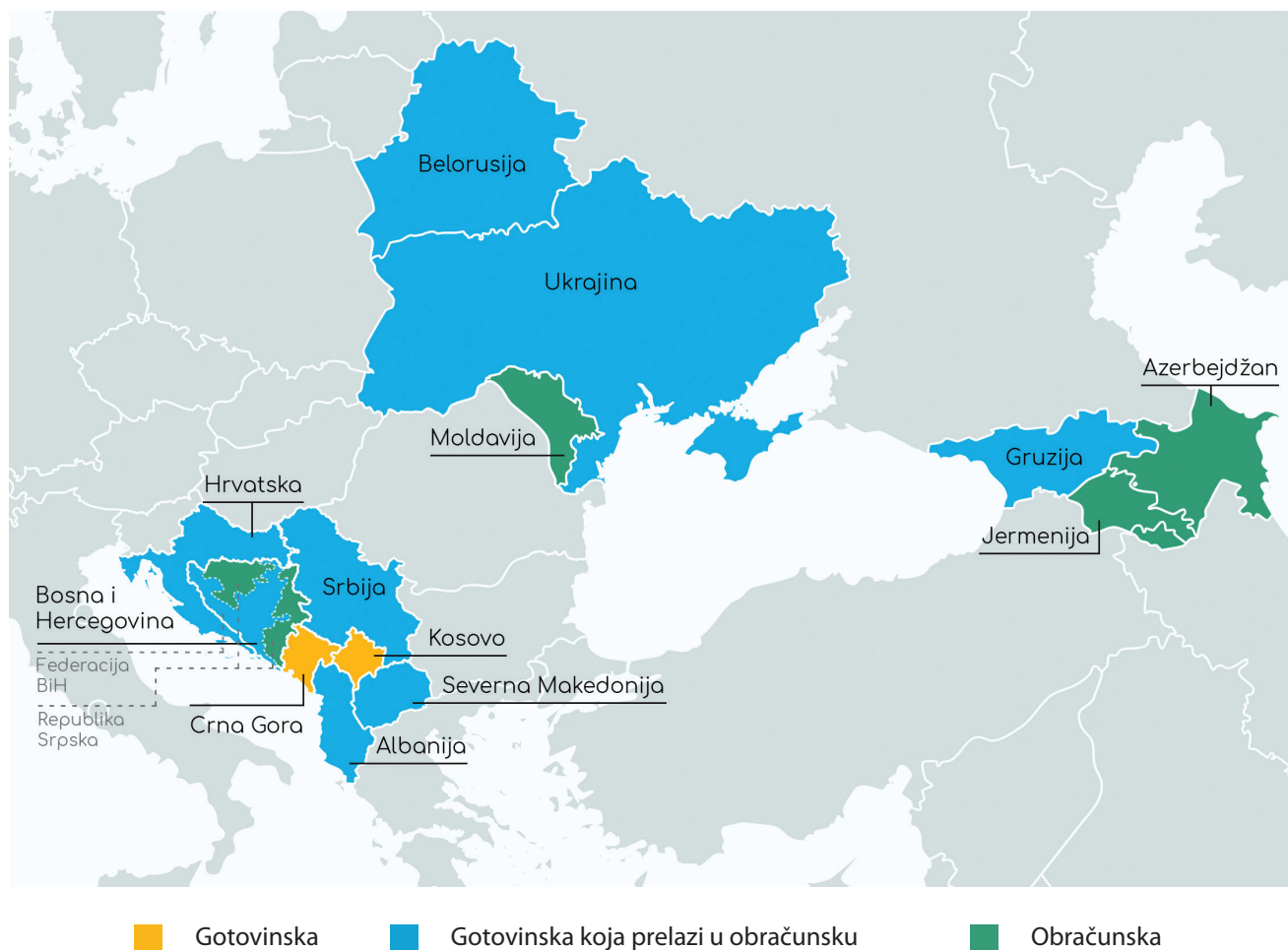


U nastavku će biti predstavljeni rezultati ankete. Ovaj odeljak stavlja akcenat na trenutnu situaciju u zemljama korisnicama PULSAR-a, a pored toga će biti istaknuti prethodni reformski napori, kao i buduće aktivnosti.

OSNOVA RAČUNOVODSTVA U JAVNOM SEKTORU I OKRUŽENJE FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA

TRENTNE OSNOVE ZA RAČUNOVODSTVO I FINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE U ZEMLJAMA KORISNICAMA PULSAR-A SU VEOMA RAZLIČITE I NA NJIH SU SNAŽNO UTICALI PRETHODNI MODELI DRŽ. UPRAVLJANJA.

Na RJS značajno utiče zakonodavno okruženje, osnovni okvir izveštavanja i računovodstvena osnova. Ovi elementi određuju dalje faktore kao što su priznavanje, merenje i obelodanjivanje finansijskih i nefinansijskih transakcija i, prema tome, kvalitet i sveobuhvatnost finansijskih izveštaja.

Grafikon 3. Računovodstvena osnova u zemljama korisnicama PULSAR-a u 2018. god

Zemlje PULSAR-a¹⁷ otkrivaju heterogenu kombinaciju računovodstvenih režima:

- 2 jurisdikcije koriste gotovinsku računovodstvenu osnovu
- 4 jurisdikcije koriste obračunsku računovodstvenu osnovu
- 8 jurisdikcija koriste modifikovane gotovinske/obračunske računovodstvene sisteme

Detaljnija analiza okruženja RJS pokazuje da su osnovne karakteristike računovodstva i izveštavanja prošlih modela upravljanja u zemljama korisnicama PULSAR-a (tj. bivši SSSR i Jugoslavija) morale uticati na današnje računovodstvene konvencije u regionu. Na primer, snažan fokus na pravilima upravljanja imovinom i knjigovodstvo i dalje je prisutan u mnogim zemljama sa nasleđem centralnog planiranja. Stoga se čini da su se prethodne računovodstvene tradicije zadržale tokom vremena i da čine osnovu za trenutne politike RJS.

ULOGA I RELEVANTNOST RJS KAO ELEMENTA INTEGRISANOG SISTEMA UJF ZA BOLJE UPRAVLJANJE I RUKOVOĐENJE JAVNIM FINANSIJAMA MOŽE SE POBOLJŠATI.

Na globalnom nivou su funkcije finansijskog planiranja i budžetiranja često najviše sofisticirane u poređenju sa različitim elementima sistema UJF. Zemlje korisnice PULSAR-a nisu izuzetak u ovom pogledu sa visokim stepenom profesionalizacije u budžetskim institucijama i solidnom bazom znanja o procesu budžetiranja.

Iako su snažne budžetske institucije ključne za funkcionisanje sistema UJF, funkcije računovodstva i izveštavanja su podjednako bitne, ali vrlo često ne dobijaju istu pažnju. Postoje različiti razlozi za takav razvoj događaja, pre svega najvažniji je taj što je budžet predmet javne rasprave i poslanici u Skupštini i izvršna vlast mogu da pokažu svojim biračima gde postavljaju prioritete.

¹⁷ U skladu sa političkim sistemom Bosne i Hercegovine, istraživanje je adresirano na dva entiteta: Federaciju Bosne i Hercegovine i Republiku Srpsku. Prema tome, studija pokriva 14 jurisdikcija u 13 zemalja.

Na prvi pogled, RJS ne podrazumeva isti nivo (političke) privlačnosti; međutim, ono pruža snažan instrument za pružanje naknadne odgovornosti o tome kako su korišćeni javni resursi.

Ova značajna razlika u institucionalnoj i političkoj svesti između budžetiranja/finansijskog planiranja i RJS takođe utiče na profesionalno obrazovanje i kontinuirano stručno usavršavanje u računovodstvu u javnom sektoru (RJS). Kao rezultat toga, stepen profesionalizacije i relevantne stručnosti često je mnogo veći u oblasti finansijskog planiranja/budžetiranja (tj. budžetskog ciklusa ili ciklusa politika, vidi Grafikon 1) nego u RJS. Rezultati studije pokazuju da u oblastima kao što su obračunsko računovodstvo ili sistemi za upravljanje finansijskim informacijama, nivo znanja u jurisdikciji nije percipiran kao visok za budžetski proces.

Što se tiče principa obračunskog računovodstva, opšti nivo znanja gotovo je podeljen na pola između naprednijih korisnika i srednjeg nivoa znanja (vidi Grafikon 4). Međutim, samo nekoliko jurisdikcija tvrdi da poseduje napredna ili stručna znanja u vezi sa IPSAS principima obračunskog računovodstva. Ovi rezultati postaju još relevantniji jer prikazuju samo-percepciju i daju dragocenu procenu trenutnih kapaciteta.

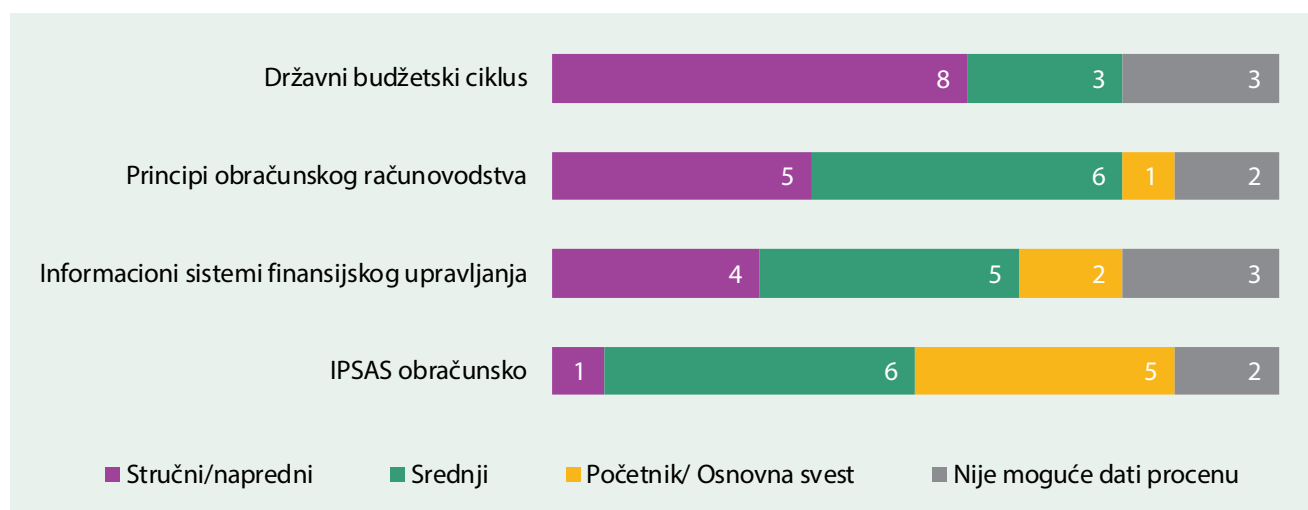
Uzimajući u obzir istorijski razvoj i trenutni status RJS, trenutni nivoi kapaciteta prikazani na Grafikonu 4 nisu iznenađujući. Tradicionalni modeli UJF zahtevali su od država da izgrade značajne kapacitete u oblastima finansijskog planiranja i budžetiranja, a u manjoj meri i u RJS.

Međutim, ovaj istorijski razvoj nije ostao neprimećen među zemljama korisnicama PULSAR-a i mnoge reforme RJS su u toku ili su u fazi planiranja. Trend prema obračunskom računovodstvu će gotovo sigurno uticati na ulogu i značaj računovodstvene funkcije u datoj jurisdikciji, postavljajući tako pitanja o tome kako izmeniti tradicionalni budžetski ciklus (tj. koji se pretežno sastojao od aktivnosti pripreme budžeta i izvršenja budžeta) pomoću jačih i integrisanih institucija, sistema i procesa u oblasti RJS.

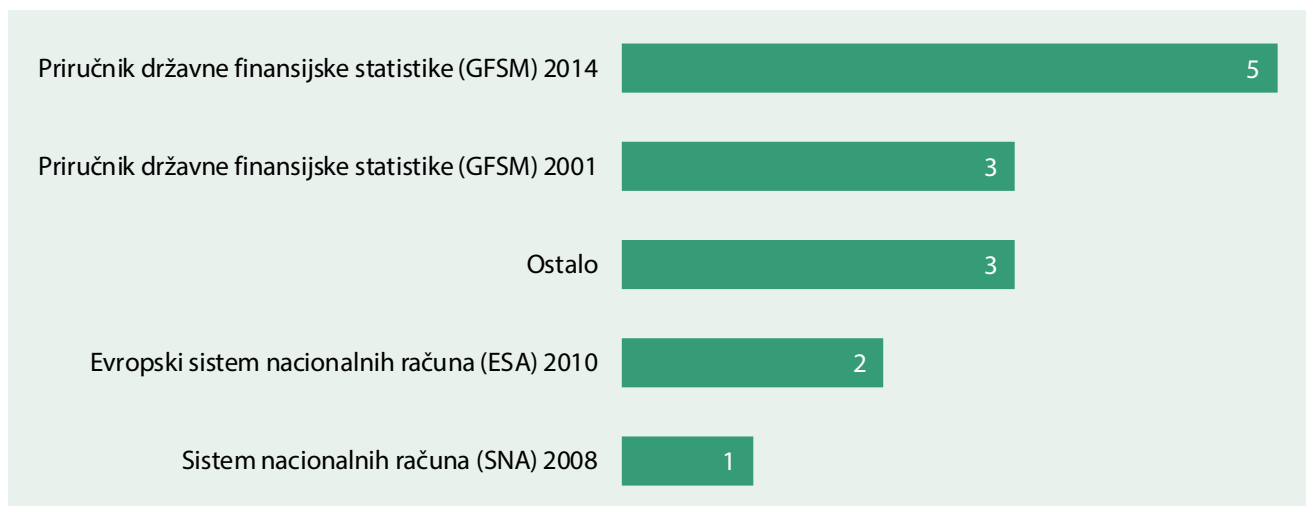
PRIHVATAJUĆI OGRANIČENJA TRENUTNOG RJS OKRUŽENJA, MNOGE ZEMLJE KORISNICE PULSAR-A POČELE SU PROCES PRELASKA U CILJU JAČANJA RAČUNOVODSTVENE FUNKCIJE U NJIHOVOJ JURISDIKCIJI.

Zajednički element u heterogenom okruženju RJS u svim zemljama korisnicama PULSAR-a je taj što se mnoge jurisdikcije nalaze u fazi prelaska sa gotovinskog na obračunsko računovodstvo. Iako je motivacija za upuštanje u reformske procese generalno vrlo visoka, većina zemalja nije u mogućnosti da usmeri značajne resurse ka pripremi obračunske reforme zbog nedostatka takvih resursa i/ili ograničene podrške unutar vlade i njenih institucija. Međutim, mnogi pozitivni efekti koji obuhvataju reforme RJS mogu se ostvariti samo ako političko i institucionalno okruženje dozvoljava ugrađivanje promena koje donose reforme.¹⁸

Grafikon 4. Samoprocena „nivoa znanja državnog osoblja“



¹⁸ Dodatne informacije o procesu reforme RJS mogu se naći u dokumentu PULSAR programa „Obrazac dobre prakse za reformu računovodstva u javnom sektoru: Mapa puta“

Grafikon 5. Primena Međunarodnih smernica u pripremi GFS

Trenutne reformske ambicije u oblasti RJS među zemljama učesnicama PULSAR-a ukazuju na činjenicu da su prepoznata određena ograničenja tradicionalnog (gotovinskog) budžetskog izveštavanja. Shodno tome, smatra se da finansijski izveštaji zasnovani na principima obračunskog računovodstva prevazilaze neka od ovih ograničenja, koja uključuju, na primer, nemogućnost prepoznavanja bezgotovinskih transakcija ili nepotpuna transparentnost sve imovine i obaveza koje kontroliše vlada.

DA BI OJAČALI FUNKCIJU RJS, USKLAĐIVANJE SA DRUGIM ELEMENTIMA UJF, KAO ŠTO JE STATISTIKA VLADINIH FINANSIJA I REVIZIJA JAVNOG SEKTORA SU SUŠTINSKI I MOGU SE POBOLJŠATI.

RJS i GFS ispunjavaju različite svrhe u okviru integrisanog sistema upravljanja javnim finansijama. RJS je fokusirano na evidentiranje i predstavljanje finansijskih informacija i položaja subjekata javnog sektora. Sastavljanje Statistike vladinih finansija (GFS) u svrhu međunarodne uporedivosti i identifikovanje uticaja politike i izbora politika na celokupnu ekonomiju sastavni je zadatak UJF i povezan je sa RJS na proceduralnoj osnovi. Statističko izveštavanje temelji se na izvornim podacima iz računovodstva javnog sektora, koji međutim moraju biti prevedeni u format relevantnih smernica, tj. GFSM2014 ili ESA2010 u slučaju jurisdikcija čiji je cilj članstvo u EU. Stoga se usaglašavanje statističkih računa i finansijskih izveštaja nalazi na kraju tog procesa.¹⁹ Međutim, svest o bliskim vezama između GFS i RJS i neophodnost usaglašavanja računa ne prevladava u svim jurisdikcijama, jer samo

osam²⁰ od četrnaest jurisdikcija navodi da su sprovele takvo savršenje.

Heterogenost unutar trenutnog okruženja za UJF takođe prevladava kada se analiziraju trenutne prakse izveštavanja o GFS. Kao što je prikazano na Grafikonu 5, većina jurisdikcija priprema GFS u skladu sa najnovijom generacijom međunarodnih referentnih okvira kao što su GFSM2014, ESA2010 ili SNA2008, a samo tri zemlje još uvek primenjuju GFSM2001. Kada se smernice GFS povezuju sa trenutnim trendovima reforme RJS, nijedna od anketiranih jurisdikcija više ne koristi statističke referentne okvire na gotovinskoj ili modifikovanoj gotovinskoj osnovi (tj. GFSM1986 ili ESA95). Moderniji statistički okviri (naročito GFSM2014) zasnovani su na obračunskim informacijama. Prema tome, da bi se proizvele značajne statističke informacije i uskladile sa računovodstvenim evidencijama, osnovne računovodstvene informacije trebale bi biti na obračunskoj osnovi.

Što se tiče revizije javnog sektora, sve jurisdikcije imaju Državnu revizorsku instituciju (DRI) ili neki njen ekvivalent, a sve osim jedne jurisdikcije sprovode neku vrstu finansijske revizije. Međutim, u skoro svim zemljama korisnicama PULSAR-a, mandat DRI ide izvan revizije finansijskih izveštaja i obuhvata revizije usaglašenosti i revizije učinka predviđene Međunarodnim standardima vrhovnih revizorskih institucija. Grafikon 6 ukratko prikazuje da li DRI anketiranih jurisdikcija daju revizorsko mišljenje na finansijske izveštaje, i ako je tako, da li se ta mišljenja pripremaju na osnovu međunarodnih ili nacionalnih standarda.

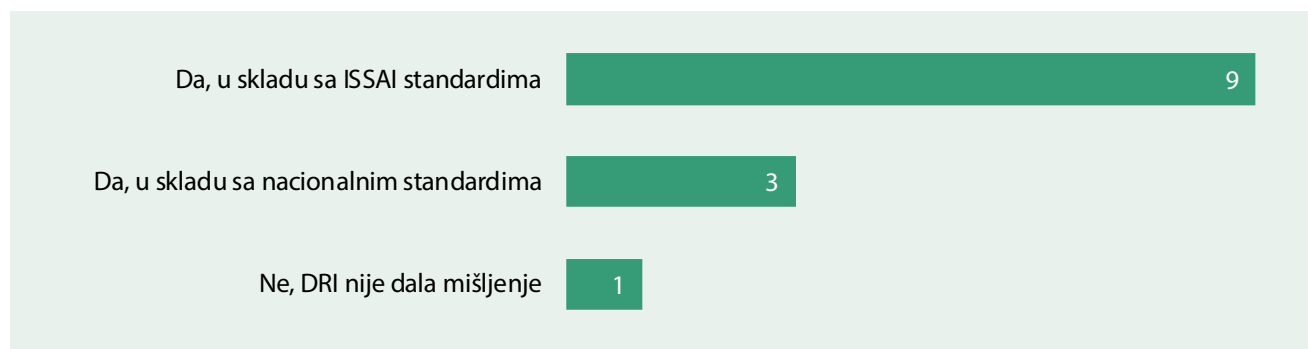
¹⁹ Više informacija o međusobnom delovanju GFS i RJS možete pronaći u dokumentu programa PULSAR: „Vodič za uporednu analizu: Integrisanje računovodstva javnog sektora i statistike vladinih finansija“.

²⁰ Jurisdikcije u kojima se izveštava o savršenju podataka između finansijskih izveštaja i statističkih računa su: Albanija, Azerbejdžan, Belorusija, Hrvatska, Federacija Bosne i Hercegovine, Kosovo, Moldavija i Crna Gora.

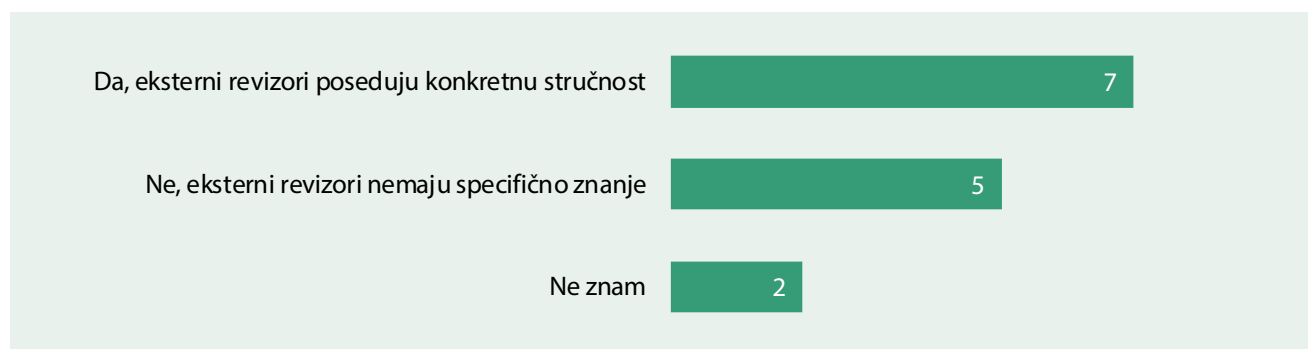
Pregled stanja takođe je obuhvatio aspekte upoznatosti kadrova DRI sa RJS. To je naročito primećeno ukoliko eksterni revizori imaju ekspertizu u nacionalnim računovodstvenim standardima javnog sektora. Kao što Grafikon 7 prikazuje, polovina zemalja korisnica PULSAR programa ima kadrove za eksternu reviziju koji poseduju potrebnu ekspertizu u oblasti računovodstva u javnom sektoru.

Međunarodno iskustvo u reformama RJS pokazuje da postojanje čvrste baze znanja o nacionalnim računovodstvenim standardima unutar DRI, dovodi do manje odstupanja između uključenih institucija, a samim tim i efikasnijeg postupka primene.²¹ U svakoj reformi RJS, u nekom trenutku, mora da bude uključena nacionalna DRI, jer ona daje mišljenje o tome da li su finansijski izveštaji verodostojni ili ne, što takođe oblikuje javno mnjenje o RJS. Stoga će proaktivno uključivanje funkcije revizije i rezultirajuće zajedničko razumevanje kako i zašto RJS reforme dovode do određenih tehničkih i institucionalnih promena verovatno olakšati proces tranzicije.²²

Grafikon 6. DRI dala mišljenje o finansijskim izveštajima²³



Grafikon 7. Stručnost revizora u oblasti računovodstvenih standarda u javnom sektoru



²¹ Međunarodni monetarni fond, 2016b; OECD, 2018

²² Više informacija o važnosti aktivnog uključivanja svih relevantnih zainteresovanih strana može se naći u dokumentu PULSAR-a: „Obrazac dobre prakse za reformu računovodstva u javnom sektoru: Mapa puta.“

²³ Podaci o Federaciji BiH nisu dostupni.

TREKUTNO PREPOZNAVANJE I MERENJE TRANSAKCIJA

PRIMARNI FOKUS OSTAJE NA GOTOVINSKIM TRANSAKCIJAMA UNUTAR BUDŽETSKJE CENTRALNE DRŽAVE, KOJE SU DOPUNJENE SELEKTIVNO KROZ OBRAČUNSKJE INFORMACIJE VOĐENE KONTEKSTOM.

Računovodstvena osnova, bilo da se radi o gotovinskoj, obračunskoj ili kombinaciji osnova, direktno utiče na način izveštavanja o imovini i obavezama. Prema strogom režimu gotovinskog računovodstva, pripremaju se bilansi stanja koji sadrže samo vrlo ograničene informacije o finansijskoj poziciji, dok potpuno obračunski računovodstveni sistemi daju sveobuhvatne informacije o bilansu stanja, praveći razliku između finansijske i nefinansijske imovine, obaveza i – kao preostala vrednost – neto imovini / kapitalu. Izrada potpuno obračunskog bilansa stanja može biti postepena uz fazno uvođenje čistih gotovinskih informacija uz dodatne obračunske elemente (tj. finansijska imovina, finansijski dug) prepoznavanjem i merenjem bezgotovinskih transakcija.

Od svih zemalja PULSAR programa je traženo da pruže informacije u vezi sa vrstom prepoznate imovine i obaveza. Na osnovu ovih rezultata je u Tabeli 1 predstavljen primer bilansa stanja za jurisdikcije u procesu prelaska ka režimu obračunskog računovodstva.

Na imovinskoj strani bilansa stanja, imovina u okviru stavki „Zemljište i građevinski objekti“, „Infrastruktura“, „Odbrana“ i „Finansijski instrumenti“ predstavljaju glavni deo specifične imovine javnog sektora. Ove kategorije su uobičajene za jurisdikcije koje prelaze sa gotovinske na obračunsku osnovu, jer predstavljaju prošle (gotovinske) investicije koje treba da budu transparentne kao imovina javnog sektora. Na strani potraživanja, finansijski dug u smislu „finansijskih instrumenata“ obično je najistaknutija pozicija.

Kao što je prethodno istaknuto, većina zemalja PULSAR-a je u procesu prelaska na obračunsko računovodstvo i samo vrlo malo zemalja već sledi puni režim obračunskog računovodstva. Takav sistem daje više informacija jer zahteva da se više imovine prepozna i odmeri, što rezultira sveobuhvatnijim bilansom stanja. Kao što je prikazano u Tabeli 2 (primer obrasca), dodatni koraci bi podrazumevali uključivanje sledećih informacija:

- i imovina i obaveze koje čine deo javno-privatnog partnerstva (JPP).²⁴
- na strani imovine, „Amortizacija“²⁵ i „Poreska potraživanja“²⁶ kako bi se pružile potpune informacije nezavisno od novčanih tokova.
- na strani obaveza, „Rezervisanja“²⁷ kako bi se beležili budući odlivi gotovine i
- „Penzije zaposlenih u javnom sektoru“, koje obično predstavljaju značajan deo ukupnog iznosa obaveza.²⁸

Tabela 1. Informacije o bilansu stanja koje navode jurisdikcije koje prelaze na obračunsko računovodstvo

Imovina	Obaveze
Finansijski instrumenti	Finansijski instrumenti
Zemljište i građ. objekti	
Infrastrukturalna imovina ne računajući JPP	
Odbrambena imovina i zalihe	

Tabela 2. Informacije o bilansu stanja koje prijavljuju jurisdikcije koje koriste potpuno obračunsko računovodstvo

Imovina	Obaveze
Zemljište i građ. objekti	Finansijski instrumenti
Infrastrukturalna imovina ne računajući JPP	Obaveze JPP
Odbrambena imovina i zalihe	Rezervisanja
Finansijski instrumenti	Penzije zaposlenih u javnom sektoru
Imovina JPP	
Amortizacija (akumulirana)	
Poreska potraživanja	

²⁴ Po mogućnosti u skladu sa IPSAS 32: Aranžmani o koncesiji za usluge: Davalac koncesije.

²⁵ Po mogućnosti u skladu sa relevantnim IPSAS standardom, u zavisnosti od vrste imovine (tj. IPSAS 17: Nekretnine, postrojenja i oprema).

²⁶ Po mogućnosti u skladu sa IPSAS 23: Prihodi od ne-berzanskih transakcija.

²⁷ Po mogućnosti u skladu sa IPSAS 19: Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna sredstva.

²⁸ Po mogućnosti u skladu sa IPSAS 39: Naknade za zaposlene.

Istraživanje pokazuje da dve jurisdikcije koje primenjuju tradicionalnu gotovinsku osnovu pripremaju bilans stanja sa vrlo ograničenim informacijama. Međutim, od 12 preostalih jurisdikcija, gotovo sve pripremaju osnovni bilans stanja prikazan u Tabeli 1 (prelazak). Kada se uporede informacije navedene u sveobuhvatnom bilansu stanja, rezultati su heterogeni. Neke jurisdikcije koje navode da koriste potpuno obračunsku osnovu ne uključuju sve obračunske elemente kao što je prikazano u Tabeli 2, dok druge jurisdikcije u procesu prelaska izveštavaju da već pripremaju bilans stanja koji uključuje sve elemente navedene u Tabeli 2. Ovi rezultati ističu da, iako su mnoge zemlje u procesu prelaska na obračunsko računovodstvo, i prioriteti i brzina takvih reformi znatno se razlikuju.

Iako sveobuhvatni bilans stanja predstavljen u Tabeli 2 iznad predstavlja presudan korak ka punom obračunskom računovodstvu, objašnjenje uz napomenu o obelodanjivanju je jednako važno. Samo pružanjem detaljnih napomena bilans stanja može da bude sveobuhvatn i transparentan i da, samim tim, pruži korisne informacije. Što se tiče obelodanjivanja putem objašnjenja, ukupno gledano, samo trećina jurisdikcija koje pripremaju bilanse stanja navode da su objavljivale napomene u svojoj imovini. Štaviše, jurisdikcije koje poštuju režim obračunskog računovodstva pripremaju napomene selektivno.

VOĐENA KONTEKSTOM I INDIVIDUALNA SELEKCIJA ELEMENATA OBRAČUNSKOG RAČUNOVODSTVA VODI DO OGRANIČENE UPOREDIVOSTI IZMEĐU ZEMALJA KORISNIKA PULSAR-A.

Činjenica da je većina jurisdikcija u postupku prelaska sa gotovinske na obračunsko računovodstvenu osnovu takođe utiče na sadržaj njihovih bilansa stanja. Kao što je navedeno u Tabelama 1 i 2, bilansi stanja imaju različite oblike i dopunjuju se prema prioritetima definisanim u agendi reformi. Međunarodno iskustvo naglašava da se bilansi stanja, kroz prelazni proces sa gotovinskog na obračunsko računovodstvo, stalno menjaju, postaju sveobuhvatniji kroz širenje svog opsega i dodatnim informacijama koje pruža obračunski režim.²⁹

Razvoj sveobuhvatnog bilansa stanja postepenim dodavanjem obračunskih elemenata poželjan je iz perspektive zemlje i u skladu sa trenutnim nalazima u vezi sa reformama RJS. Iako se lokalni kontekst često zanemaruje, ipak je to ključni faktor za uspešan proces i implementaciju reformi.³⁰ Međutim, heterogeni sastav bilansa stanja koji je rezultat takve procedure negativno utiče na uporedivost među zemljama PULSAR-a. Samo ako su i sredstva i obaveze sastavljeni od iste vrste stavki, poređenje među zemljama može pružiti razumne informacije o njihovom relativnom finansijskom položaju. U tom smislu, sve zemlje koje prelaze na obračunsko računovodstvo suočavaju se sa dva oprečna cilja: međunarodna uporedivost s jedne strane i autonomija njihovog računovodstvenog sistema s druge strane. Uporedivost će se postići prilagođavanjem računovodstvenog sistema i samim tim bilansa stanja u skladu sa međunarodnim okvirom kao što je IPSAS, ali se autonomija postepeno smanjuje sa strožijim računovodstvenim okvirom zemlje koji se pridržava međunarodnih standarda.

OPSEG KONSOLIDACIJE JE OGRANIČEN IZMEĐU ZEMALJA KORISNIKA PULSAR-A ZBOG TEHNIČKIH POTEŠKOĆA I VELIKOG BROJA KONTROLISANIH SUBJEKATA.

Obračunsko računovodstvo tradicionalno je povezano sa tri povezane inovacije, tj. prepoznavanjem ekonomskih događaja u trenutku kada su se dogodili, evidentiranjem svih zaliha imovine i obaveza u bilansima stanja i konsolidacijom svih subjekata pod kontrolom države.³¹ Dok su prve dve inovacije centralni elementi svake reforme RJS, tema konsolidovanih finansijskih izveštaja (KFI) često nije imala visoki prioritet.³²

Da bi se pripremio KFI, prvo mora biti definisan opseg subjekata koji će biti obuhvaćeni, tj. opseg konsolidacije. Od zemalja korisnika PULSAR-a je zatraženo da pruže informacije o vrsti subjekata/organizacija koje su uključene u njihov KFI. Iako dve jurisdikcije nisu pružile informacije o KFI, preostale zemlje uključuju različite vrste subjekata u svoj opseg konsolidacije, kao što je prikazano na Grafikonu 8 ispod, koji navodi koliko je jurisdikcija uključivalo koju vrstu subjekata.

²⁹ MMF, 2018

³⁰ npr. Andrews, 2013

³¹ Međunarodni monetarni fond, 2016b

³² Bergmann et al., 2015

Grafikon 8. Opseg konsolidacije PULSAR zemalja

Iako su osnovni subjekti kao što su ministarstva, odeljenja i agencije u opsegu konsolidacije u svim jurisdikcijama, regionalna i državna preduzeća (DP) su uključena samo u KFI manjeg broja jurisdikcija.³³ To odražava snažan fokus na budžet i finansijsko planiranje među svim zemljama korisnicima PULSAR-a, jer su subjekti koji su tradicionalno uključeni u državni budžet takođe deo opsega konsolidacije, dok su oni subjekti koji dolaze u fokus sa obračunske perspektive (tj. DP) često izvan opsega KFI. Državna preduzeća, međutim, često predstavljaju značajne finansijske i fiskalne rizike, posebno u kriznim vremenima i zapravo predstavljaju jednu specifičnu kategoriju rizika identifikovanu najnovijom analizom fiskalnih rizika koju je sproveo MMF, navodeći da je spašavanje problematičnih državnih preduzeća globalno dovelo do troškova koji su jednaki 3% BDP-a za države.³⁴ Stoga bi uključivanje svih vrsta subjekata pod direktnom ili indirektnom kontrolom države dovelo do transparentnog i sveobuhvatnog prikaza sve imovine i obaveza.³⁵

Priprema konsolidovanih finansijskih izveštaja predstavlja izazov za sve nacionalne vlade širom sveta i postaje sve složenija, što je širi opseg konsolidacije, jer se podaci moraju agregirati iz sve većeg broja izvora/subjekata. Kroz unapređivanje ka konsolidovanim finansijskim izveštajima, podrška IT sistema mogla bi bolje da omogući zemljama da upravljaju sve većom složenošću zadataka, do potpune automatizacije. Takođe, neki od kontrolisanih subjekata posluju u vrlo specifičnom poslovnom okruženju i zbog toga zahtevaju IT sisteme specifične za njihovu oblast poslovanja (npr. avio kompanije, banke, osiguravajuće kompanije). Na pitanje o IT sistemima, koji se koriste za sastavljanje KFI, više od dve trećine jurisdikcija³⁶ navodi da primenjuju ručnu konsolidaciju pomoću Microsoft Excel-a ili sličnih programa (vidi Grafikon 9). Iako je ovaj pristup vrlo čest kod uvođenja KFI, takav pristup je istovremeno sklon greškama zbog nedostatka koordiniranog nadzora i predstavlja značajan rizik za integritet i transparentnost podataka.

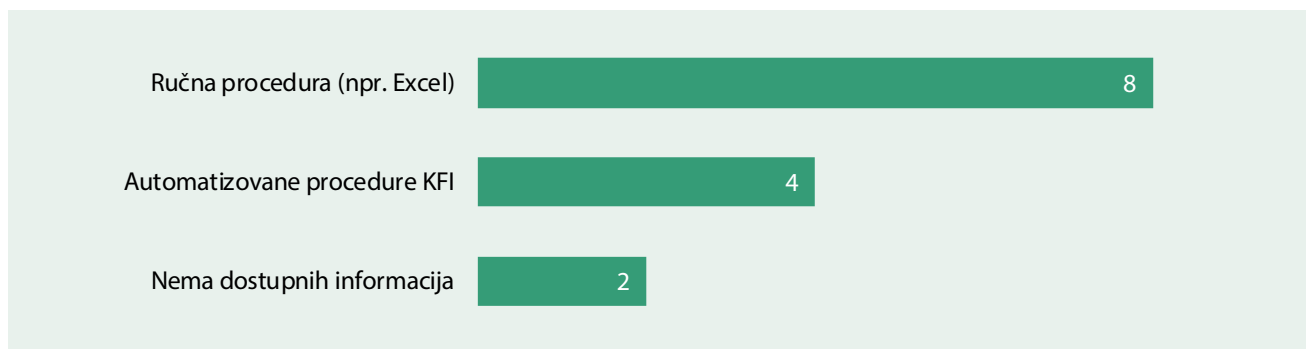
³³ Jurisdikcije koje su prijavile konsolidaciju na regionalnom i/ili lokalnom nivou, kao i DP su sledeće: Albanija, Severna Makedonija i Ukrajina. Sve tri zemlje su u postupku prelaska na obračunsko računovodstvo.

³⁴ MMF, 2016

³⁵ Računovodstvena perspektiva (prema IPSAS) i perspektiva finansijske statistike (prema GFMS2014) se razlikuju u pogledu svojih granica konsolidacije. Stoga, u zavisnosti od perspektive, da li je subjekat pod (direktnom ili indirektnom) kontrolom vlade daje drugačiji rezultat. (za više detalja vidite PULSAR dokument „Vodič za poređenje: Integriranje računovodstva u javnom sektoru i statistike vladinih finansija“).

³⁶ Jurisdikcije za koje je navedeno da primenjuju ručnu konsolidaciju korišćenjem Microsoft Excel-a ili sličnih programa: Azerbejdžan, Hrvatska, Gruzija, Kosovo, Moldavija, Crna Gora, Republika Srpska i Srbija. Ova grupa zemalja uključuje one koje prelaze na obračunsko računovodstvo, kao i one zemlje koje ga već primenjuju.

Grafikon 9. IT sistemi koji se koriste za konsolidaciju



Što se tiče standarda IT upravljanja uopšte, jurisdikcije su upitane da li postoje standardi upravljanja IT koji određuju minimalne kriterijume za IT sisteme koje primenjuju subjekti koji obavljaju računovodstvene poslove. Samo polovina jurisdikcija navodi da ima minimalne smernice za primenu IT standarda. Takvi standardi bi mogli da osiguraju da dostavljeni podaci od podnacionalnih subjekata nacionalnoj vladi budu pouzdani, sledljivi i transparentni. Dakle, dizajn i implementacija standarda upravljanja IT predstavljaju priliku za povećanje transparentnosti i integriteta podataka uopšte, istovremeno pružajući osnov za sastavljanje značajnih i pouzdanih KFI.

Problemi i greške u prikupljanju podataka snažno su povezani sa brojem subjekata koji podležu konsolidaciji.³⁷ S tim u vezi, teritorijalna organizacija nekih jurisdikcija predstavlja dodatni izvor ograničenja. Uključivanje svih nivoa vlasti, kao i javnih korporacija, državnih preduzeća, fondova socijalnog osiguranja ili penzijskih fondova, dovodi do obilja kontrolisanih subjekata. U nekim zemljama broj subjekata dostiže i nekoliko hiljada, što predstavlja ozbiljnu prepreku za objedinjavanje tačnih računovodstvenih podataka, uključujući pitanja koja se tiču transparentnosti, odgovornosti, sveobuhvatnosti i uporedivosti.³⁸ Stoga, u zavisnosti od organizacije različitih nivoa vlasti, teritorijalne reforme mogu značajno poboljšati šanse za uspešnu transformaciju RJS, kroz jednostavno smanjenje složenosti.

PLANOVI I STRATEGIJE REFORME U ZEMLJAMA KORISNICIMA PULSAR PROGRAMA

IPSAS JE DOMINANTNI MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI OKVIR MEĐU ZEMLJAMA KORISNICAMA PULSAR PROGRAMA I NJEGOVA PRIMENA POSTAVLJA ODREĐENA OČEKIVANJA O TOME KAKO IPSAS MOŽE DA OLAKŠA PROMENE.

Indeks odgovornosti CIPFA³⁹ pokazuje svetski trend da se kretanje ka režimima obračunskog računovodstva sprovodi paralelno sa primenom IPSAS-a. Iako je IPSAS važan referentni okvir u upravljanju računovodstvenim reformama, globalno, različite zemlje se odlučuju da olakšaju promene u okviru nacionalnih standarda. Zemlje korisnice PULSAR programa nisu izuzetak u tom

pogledu, te je stoga uloga IPSAS-a u računovodstvenim reformama raznolika i kreće se od direktnog usvajanja IPSAS standarda do njihovog razmatranja kao reference za razvoj nacionalnih opštih računovodstvenih principa.

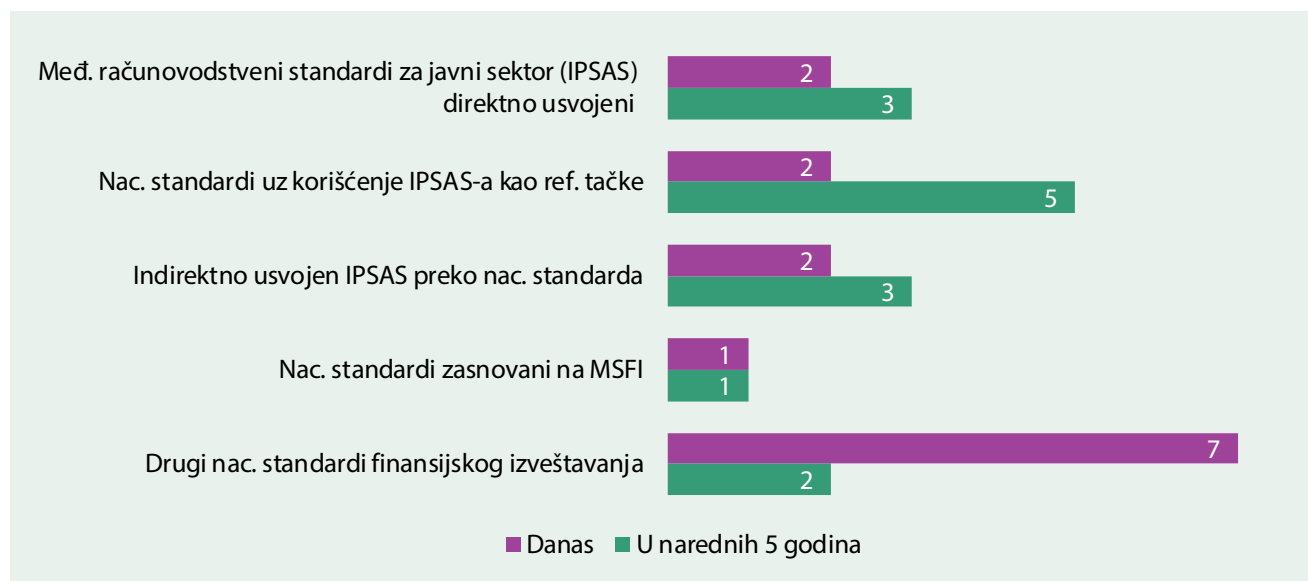
Grafikon 10 otkriva da danas⁴⁰ polovina zemalja PULSAR-a ima sopstvene nacionalne standarde finansijskog izveštavanja, koji nemaju specifične reference na međunarodni okvir. Druga polovina grupe uglavnom koristi IPSAS kroz direktno ili indirektno usvajanje ili kao referentnu tačku, a samo jedna jurisdikcija navodi korišćenje MSFI kao referentnog okvira. U smislu međunarodnih računovodstvenih okvira, IPSAS je

³⁷ Bergmann et al., 2015

³⁸ OECD, 2018

³⁹ IFAC/CIPFA, 2018

⁴⁰ Podaci su prikupljeni u period između jula 2018. i novembra 2018. godine.

Grafikon 10. Pregled standarda finansijskog izveštavanja

očigledno dominantna referentna tačka i kao takav će dobiti na značaju u budućnosti.

Kada se posmatraju reformski projekti planirani u zemljama korisnicama PULSAR programa u narednih 5 godina, postoji značajan pomak od nacionalnih računovodstvenih standarda ka korišćenju IPSAS-a kao direktne ili indirektno referentne tačke za nacionalne računovodstvene standarde. Stoga se čini da postoji

postepeni pomak ka usvajanju IPSAS standarda. Da bi se jasnije prikazao status IPSAS-a među zemljama korisnicama PULSAR-a, ovaj pregled takođe sadrži odeljak u kojem su jurisdikcije mogle da daju mišljenje o prednostima uvođenja IPSAS-a, nezavisno od direktne ili indirektno primene. Grafikon 11 predstavlja rezime mogućih prednosti povezanih sa primenom IPSAS standarda:

Grafikon 11. Mogući razlozi u korist primene IPSAS standarda

Rezultati ankete pokazuju da sve, osim jedne jurisdikcije, direktno povezuju IPSAS sa poboljšanjima u odgovornostima. Sa normativnog stanovišta, ovo povezivanje ima smisla, budući da IPSAS 1 navodi da je svrha finansijskih izveštaja pripremljenih u skladu sa IPSAS-om „[...] da se pokaže odgovornost subjekata za resurse koji su mu povereni [...]“ (IPSAS 1.15). Međutim, empirijske studije pokazale su da se poboljšanja u pogledu odgovornosti mogu postići samo sveobuhvatnom primenom standarda.⁴¹ Bolja uporedivost finansijskih informacija i usklađenost sa drugim zemljama i organizacijama jedna je od glavnih koristi koje donosi primena IPSAS-a. Strukturiranje finansijskih izveštaja koje zahtevaju IPSAS standardi sasvim sigurno poboljšava uporedivost, opet, u slučaju da se standardi primenjuju sveobuhvatno. Iako su prepoznate mnoge koristi od primene IPSAS-a, skoro polovina svih jurisdikcija smatra da njihovi trenutni računovodstveni sistemi pružaju dovoljno informacija. Dakle, potreba za pružanjem više i/ili pružanjem detaljnijih finansijskih informacija, koje su često potrebne za postizanje uporedivosti, nije direktno prepoznata.

Ono što je manje povezano sa primenom IPSAS-a su prednosti u vezi sa postavljanjem standarda. Intuitivno, ovo bi moglo biti povezano sa mogućim gubitkom nezavisnosti i suvereniteta svake jurisdikcije. Međutim,

kao što Grafikon 12 prikazuje, strah od gubitka autoriteta za postavljanje standarda teško da se doživljava kao razlog za odlučivanje protiv primene IPSAS-a.

Iako postoji opšti trend prema primeni IPSAS-a, mnoge zemlje se i dalje uzdržavaju od usvajanja standarda. Pregled stanja pokazuje da je, pored nedostatka iskustva – što je samoobjašnjivo u određenoj meri – preovlađujući faktor nedostatak tehničkih veština u vezi sa primenom IPSAS-a. Primena i implementacija sve većeg skupa IPSAS standarda nije nikakav podvig. Mnoge napredne ekonomije i zemlje OECD-a i dalje se suočavaju sa izazovima u ovoj reformi.⁴² Iako ovi izazovi doduše predstavljaju neke od glavnih prepreka, oni se mogu prevazići jasnom strategijom koja uključuje određivanje odgovarajućih resursa i političku podršku.

Reforma računovodstva i izveštavanja u javnom sektoru, kroz primenu IPSAS standarda u nekom obliku, često pokreće određena očekivanja kada je reč o koristima koje donosi takva reforma. Sve ove koristi retko će se ostvariti u celosti, a kada se dogode, to je često tek posle mnogo godina tekućih reformskih napora i kao deo većih vladinih reformskih procesa.⁴³ Dakle, IPSAS nije „srebrni metak“ koji rešava sve strukturne poteškoće sa kojima se zemlja može suočiti u upravljanju javnim finansijama.

Grafikon 12. Mogući razlozi za neprimenjivanje IPSAS standarda



⁴¹ npr. Grossi & Steccolini, 2015

⁴² IFAC/CIPFA, 2018

⁴³ OECD, 2018

PERCIPIRANI NIVO KAPACITETA ZA PLANOVE I STRATEGIJE REFORME

U ZEMLJAMA KORISNICAMA PULSAR-A, MINISTARSTVO FINANSIJA ČESTO VODI RAČUNOVODSTVENE REFORME, A ODRŽAVANJE ODRŽIVE POLITIČKE PODRŠKE PREDSTAVLJA IZAZOV.

Studija otkriva da većinu inicijativa za reformu RJS pokreće i/ili podržava Ministarstvo finansija. Sve zemlje jednoglasno su izjavile da je Ministarstvo finansija institucija odgovorna za utvrđivanje standarda finansijskog izveštavanja za saveznu/centralnu državu, a samo jedna zemlja spominje da ima posebnu komisiju za računovodstvo u javnom sektoru. Iako je podrška unutar izvršne vlasti velika, zakonodavni deo države, tj. Parlament, manje je uključen u aktivnosti reforme RJS, pa podrška Parlamenta često predstavlja izazov. Međutim, puna podrška izvršnih i zakonodavnih tela povećala bi pozitivne rezultate reforme, kao i održivu implementaciju reforme.⁴⁴

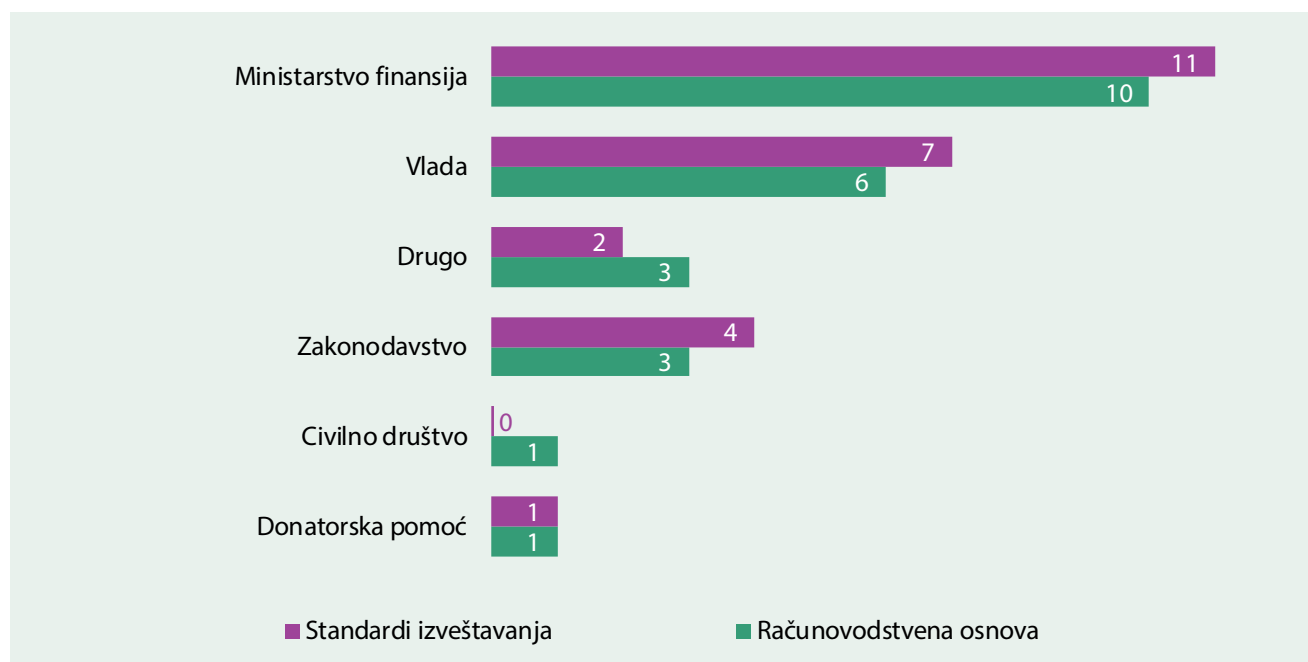
Da bi se stekao uvid u to koje institucije imaju tendenciju da podržavaju reforme RJS, analiza stanja je uključivala pitanja u vezi sa glavnim sponzorima promena u računovodstvenoj osnovi i standardima izveštavanja. Grafikon 13 pokazuje da je ministarstvo finansija daleko najrelevantniji sponzor za oba elementa, nakon koga sledi vlada uopšte i zakonodavna tela.

Svakako da bez podrške MF, nijedna reforma RJS neće biti oblikovana. Slično tome, podrška parlamenta kao zakonodavnog tela je od suštinskog značaja za podsticanje prihvatanja i istovremene primene bilo koje reforme RJS. Uključivanje poslanika parlamenta u proces reformi izuzetno je korisno za uspeh reforme, a pored toga, povećava finansijsku pismenost među zakonodavcima. Cilj svake reforme RJS trebao bi biti davanje relevantnih finansijskih informacija. Međutim, informacije iz finansijskih izveštaja u okviru obračunskog računovodstvenog režima mogu biti relevantne samo ako primaoci znaju kako da ih koriste za postizanje očekivanih ciljeva i rezultata.

DA BI STVORILI, PRIHVATILI I IMALI KORISTI OD JAČE RAČUNOVODSTVENE FUNKCIJE, TRADICIONALNI SISTEMI FINANSIJSKOG UPRAVLJANJA FOKUSIRANI NA BUDŽET ZAHTEVAJU SUŠTINSKE PROMENE.

Sve jurisdikcije pokazuju snažnu stručnost i suštinsko znanje o finansijskom planiranju i budžetskom procesu, što se takođe manifestuje u relevantnim zakonskim okvirima.⁴⁵ Ovo je s jedne strane prednost, međutim, sa druge strane može ograničiti perspektivu kada je u pitanju RJS. Stoga je ključno imati na umu da sve reforme

Grafikon 13. Sponzori reforme računovodstvene osnove i standarda izveštavanja



⁴⁴ OECD, 2018

⁴⁵ Snažan fokus na finansijsko planiranje i budžetiranje takođe je istaknut u nedavno objavljenoj knjizi „Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u Jugoistočnoj Evropi“, koja se u velikoj meri poklapa sa opsegom zemalja u velikoj meri (Vašiček & Roje, 2019).

UJF u zemljama korisnicama PULSAR-a, uključujući RJS, započinju iz budžetske perspektive, tj. nadovezujući se na ono što je utvrđeno u vezi sa budžetom. Međutim, razvoj i sprovođenje reforme RJS kroz izmenu i prilagođavanje trenutne budžetske prakse, zakona i propisa može rezultirati problematičnim spajanjem dve funkcije UJF (budžet i RJS). Pregled stanja pokazao je da, iako postoji snažna motivacija da se krene u proces prelaska na obračunsko računovodstvo, temeljne razlike između računovodstva i budžetiranja i dalje su ponekad nejasne ili zanemarene.

Uzimajući u obzir međusobnu povezanost finansijskog planiranja i RJS, rezultati istraživanja pokazuju da većina jurisdikcija smatra da su njihove liste izvršenja budžeta uporedive sa finansijskim izveštajima. Polovina jurisdikcija predstavlja svoje liste izvršenja budžeta odvojeno od finansijskih izveštaja, dok ih druga polovina uključuje u finansijske izveštaje kao poređenje budžetiranih i stvarnih iznosa. Iako ovi rezultati upućuju na određeni nivo integrisanja dve funkcije UJF, nijedna od jurisdikcija ne priprema sravnjenje između izveštaja o izvršenju budžeta i finansijskog izveštaja. To bi bilo uputno, posebno za one zemlje koje predstavljaju izveštaj o izvršenju budžeta izvan finansijskog izveštaja, jere bi takvo usaglašavanje omogućilo pravljenje razlike između vrednosti između prve i druge opcije i utvrđivanja da li postoje značajne razlike. Kao rezultat toga, moguće je postaviti pitanje da li je razlika između tradicionalnog izveštaja o izvršenju budžeta i finansijskog izveštaja na obračunskoj osnovi u potpunosti prepoznata.

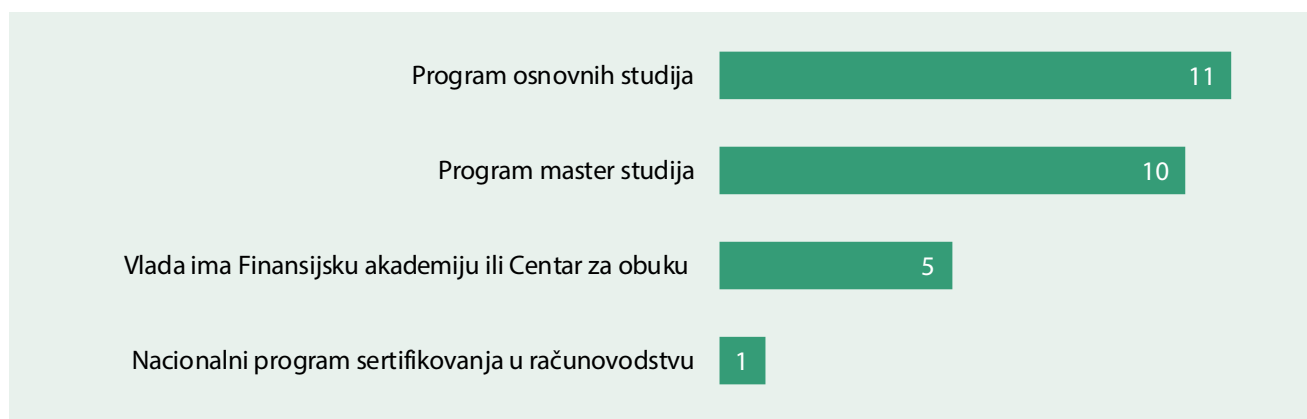
RAZLIČITE VLADE SUOČAVAJU SE SA IZAZOVIMA ZA USPOSTAVLJANJE ODRŽIVIH MODELA IZGRADNJE LJUDSKIH KAPACITETA.

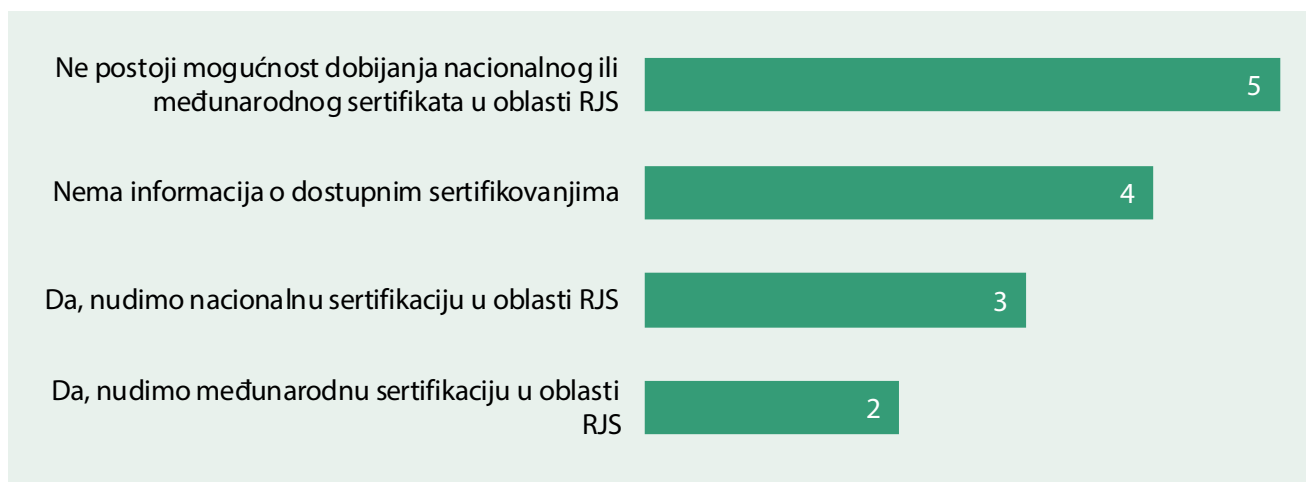
Svako napredovanje u RJS zahteva odgovarajuću kvalifikovanu radnu snagu. U mnogim zemljama, stručno osoblje, posebno u oblasti računovodstva u javnom sektoru, prešlo je iz privatnog u javni sektor, a mnogi zaposleni su prošli obuku u privatnom sektoru. Stoga se pregled stanja takođe fokusirao na interakciju između javnog i privatnog sektora, kao što su profesionalne računovodstvene organizacije (PRO). Pored toga, bilo je važno praviti razliku između osnovnog obrazovanja i kontinuiranog stručnog usavršavanja – uključujući obuke koje omogućavaju zvaničnicima iz javnog sektora da dobijaju informacije o trenutnom i budućem razvoju događaja u oblasti RJS.

Međutim, pre nego što se stručno usavršavanje održi, potrebno je postaviti temelje RJS. Mnoge zemlje to rade tako što uvode RJS kao predmet u svoje osnovne i master programe odgovarajućih univerziteta (Grafikon 14).

Kao što je navedeno u Grafikonu 14, sve, osim nekoliko zemalja uključuju kurseve RJS u osnovne i master programe. Međutim, manje jurisdikcija imaju određene škole ili akademije posvećene posebno obuci računovođa u javnom sektoru, a samo jedna zemlja nudi nacionalni program sertifikacije u oblasti računovodstva. S tim u vezi, ovaj pregled stanja je obuhvatio upit o mogućnosti dobijanja nacionalnih ili međunarodnih sertifikata u oblasti RJS.

Grafikon 14. Obrazovni programi koji uključuju kurseve o RJS



Grafikon 15. Mogućnosti za dobijanje nacionalnog ili međunarodnog sertifikata u oblasti RJS

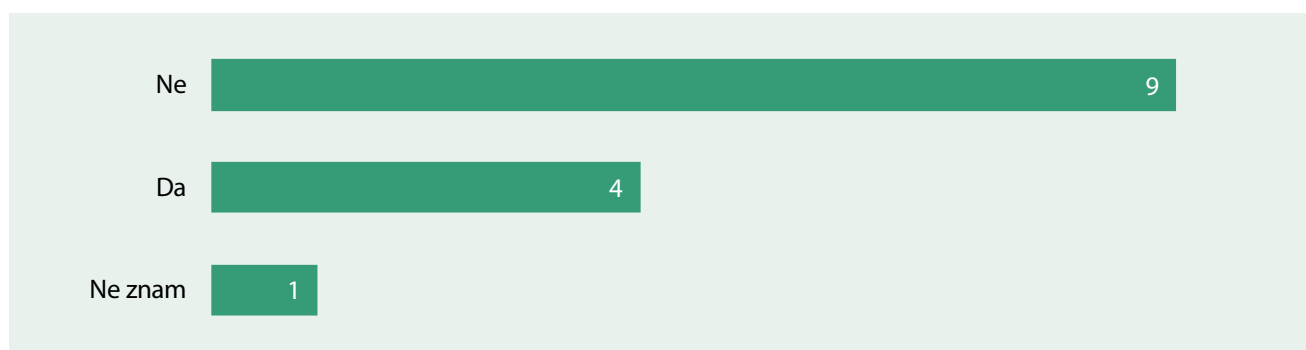
Iako postoji samo jedan program sertifikacije za RJS među zemljama korisnicama PULSAR-a, kao što je prikazano na Grafikonu 14, pet jurisdikcija nudi mogućnost dobijanja nacionalne ili međunarodne sertifikacije u oblasti RJS (Grafikon 15). Generalno, još uvek postoje mogućnosti za poboljšanje u pogledu profesionalizacije osoblja u RJS, jer rezultati pokazuju da većina zemalja ne nudi opciju za dobijanje takvog sertifikata ili nemaju nikakve informacije o takvoj mogućnosti.

Nakon sticanja osnovnog obrazovanja u oblasti RJS i nakon što zaposleni počnu da rade, PRO pružaju osnovnu i stručnu obuku, kao i kontinuirano stručno usavršavanje za računovodstvenu profesiju. Sve zemlje korisnice PULSAR

programa imaju neki oblik nacionalne PRO. Međutim, ključna razlika je da li i do koje mere ove organizacije sarađuju sa javnim sektorom, tj. da li imaju posebne obuke za računovođe u javnom sektoru. Učešće računovođa iz javnog sektora u lokalnim PRO bi podstaklo razmenu informacija kao i profesionalni razvoj. Zemlje korisnice PULSAR programa su upitane da li su računovođe javnog sektora članovi lokalne PRO, te da li bi mogli da aktivno učestvuju u tim organizacijama (Grafikon 16). Samo manji broj zemalja prijavljuje da olakšava takvo članstvo, dok u većini zemalja takve organizacije koriste isključivo zaposleni u privatnom sektoru.

Grafikon 16. Članstvo državnih računovođa u profesionalnim računovodstvenim organizacijama (PRO)

Grafikon 17. Podrška PRO državnim računovođama



Stručno osposobljavanje i kontinuirano profesionalno usavršavanje su temelj visoko profesionalne radne snage, a visok nivo profesionalizacije je presudan preduslov za reformu RJS. Iz rezultata ankete (Grafikon 17) jasno se vidi da samo nekoliko jurisdikcija pruža mogućnost stručnog osposobljavanja i kontinuiranog obrazovanja za računovođe u javnom sektoru. Nedostatak takvih razvojnih mogućnosti od strane profesionalnog tela kao što je PRO ne mora nužno da znači da nije obezbeđena obuka.

Međutim, ako ne postoji nijedan pružalac takvih obuka, odgovornost ostaje na državi da pruži odgovarajuće mogućnosti obuke, što bi dovelo do dodeljivanja dodatnih resursa za takve obuke, gde su u mnogim slučajevima resursi već iscrpljeni. Stoga, nedostatak razmene i pružanja mogućnosti obuke od strane lokalne PRO može rezultirati dodatnim finansijskim opterećenjima za državu.

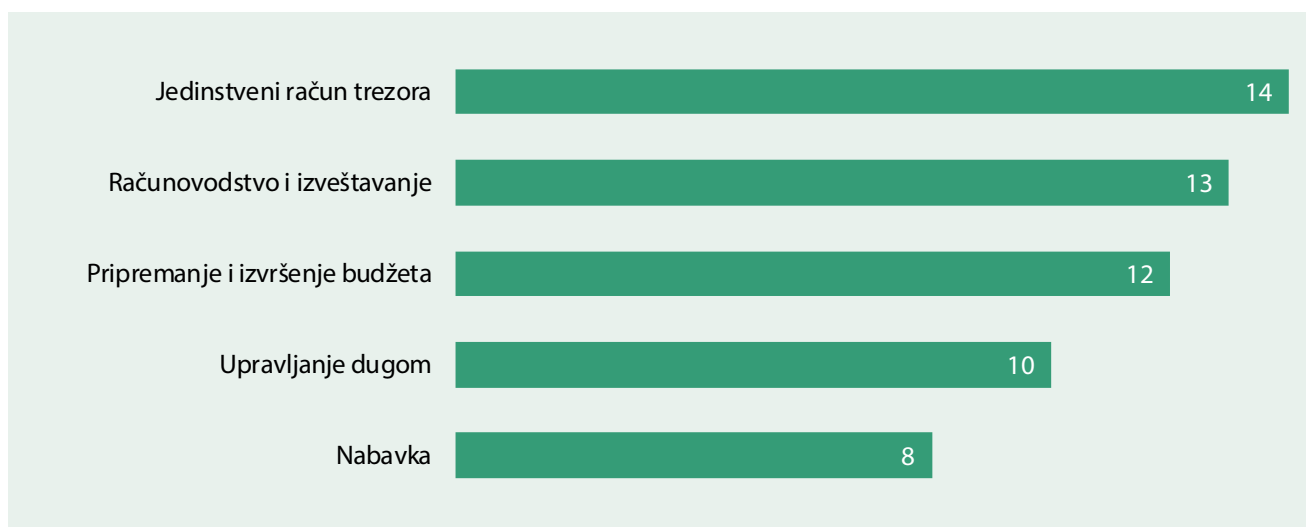
Iako se inicijalno profesionalno obrazovanje u većini zemalja osigurava na univerzitetu, dostupnost programa stalnog stručnog usavršavanja ponekad zaostaje, a manje od polovine zemalja nudi obuku putem državnih centara za obuku ili kao deo nacionalnog programa sertifikacije računovodstva. To bi moglo značiti da bi se nakon završetka univerziteta računovođe u javnom sektoru u polovini zemalja PULSAR-a mogle suočiti sa poteškoćama u pristupu obuci, posebno jer PRO takođe uglavnom ne pokrivaju RJS u svojim programima kontinuiranog stručnog usavršavanja. Stoga, čak i ako su računovođe članovi lokalne PRO, oni neće moći da dobiju obuku za RJS ni od državne institucije ni od PRO.

IAKO POSTOJI ŠIROK SPEKTAR INFORMACIONIH SISTEMA FINANSIJSKOG UPRAVLJANJA, NJIHOVA OGRANIČENA INTEGRACIJA PREDSTAVLJA IZAZOV ZA RAČUNOVODSTVENE REFORME.

Sve zemlje PULSAR-a prepoznale su vrednost i značaj savremenih IT sistema finansijskog upravljanja (FMIS) i činjenicu da su oni preduslov za uspešan proces reforme RJS. Rezultati pregleda stanja pokazuju da većina jurisdikcija ima neke od ključnih elemenata FMIS (Grafikon 18).

Rezultati pokazuju da informacioni sistemi postoje u ključnim oblastima UJF, ali mora se priznati da kupovina vrhunskog FMIS ne dovodi automatski do poboljšane računovodstvene prakse u javnom sektoru. Kvalifikovano osoblje i stalna obuka za softver su neophodni za dobijanje dodatne vrednosti iz novih sistema finansijskog upravljanja. Kada sistemi budu uspostavljeni, neophodno je osigurati uspostavljanje interfejsa između različitih sistema kako bi se garantovao protok informacija, koji bi se na kraju približili onome što se podrazumeva pod integrisanim informacionim sistemom finansijskog upravljanja (IFMIS). Bez takve integracije ne mogu se uspostaviti tokovi informacija, tj. za pripremu konsolidovanih finansijskih izveštaja ili petlje povratnih informacija za informisanje novog budžeta na osnovu prethodnog finansijskog izveštaja ne mogu se uspostaviti, što negativno utiče na ciljeve koji podrazumevaju uspostavljanje odgovornih, transparentnih i sveobuhvatnih praksi RJS.⁴⁶

⁴⁶ npr. OECD, 2018

Grafikon 18. Uspostavljeni elementi FMIS

Nivo integracije FMIS nema samo tehničku dimenziju, već i organizacionu i dimenziju kapaciteta. Zemlje korisnice PULSAR programa su upitane da li oni subjekti kojima je povereno izvršenje budžeta imaju svoje IT sisteme za prikupljanje finansijskih informacija ili direktno izveštavaju centralnu državu ili trezor. Rezultat je gotovo jednako podeljen, gde je približno polovina jurisdikcija potvrdno odgovorila na prvu, a polovina na drugu konstataciju.

U slučaju decentralizovanih IT sistema, tj. onih kojima je povereno izvršenje budžeta na nižim nivoima vlade, pitanje dobrog funkcionisanja interfejsa postaje još relevantnije, jer su oni od suštinskog značaja za obezbeđivanje stalnog i sigurnog protoka finansijskih informacija.



4

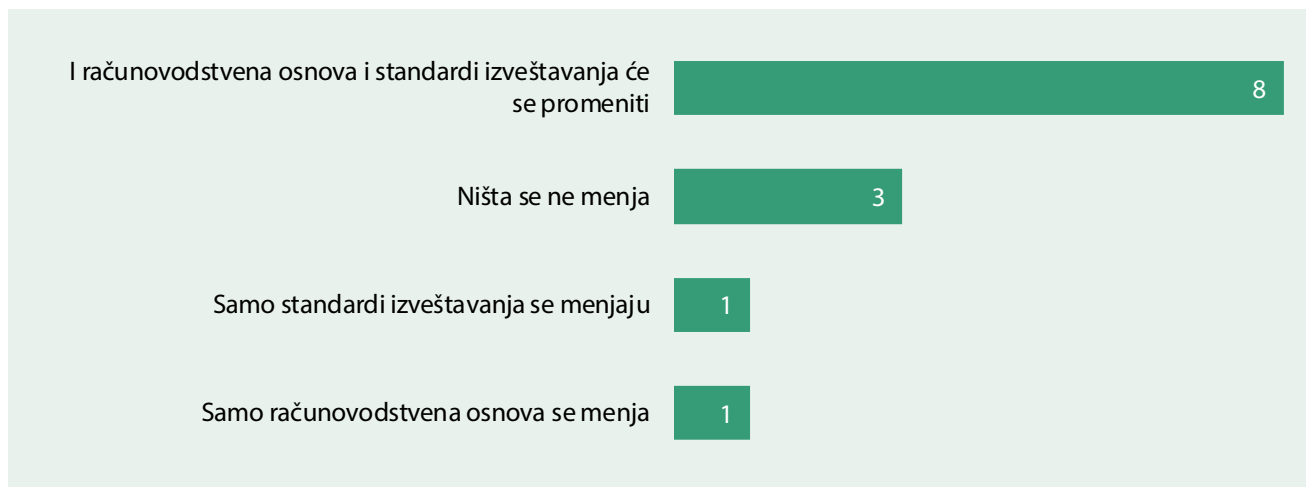
ZAKLJUČCI I
IZGLEDI

Sve u svemu, može se rezimirati da većina jurisdikcija PULSAR-a prelazi sa strogog režima gotovinskog računovodstva na obračunskog računovodstvo, ali se to odvija različitim brzinama i sa različitim prioritetima. Grafikon 19 naglašava trenutne reformske napore ili planove u zemljama korisnicama PULSAR-a. Među različitim vrstama reformskih strategija, mnoge zemlje su istakle tekuće ili planirane programe reforme RJS. Čini se da postoji opšti dogovor da će prelazak na obračunsko računovodstvo uključivati razmatranje IPSAS-a kao direktnog ili indirektnog referentnog okvira, dok će primena MSFI igrati manju ulogu (vidi Grafikon 10: Pregled standarda finansijskog izveštavanja). Konkretnije, osam

jurisdikcija planira da promeni računovodstvenu osnovu i standarde izveštavanja u narednih pet godina, s tim što će standardi izveštavanja u većini slučajeva biti IPSAS. Samo tri jurisdikcije navode da nemaju reformske ambicije, ali to se može objasniti činjenicom da su dva od ovih subjekata već dostigla visok stepen usklađenosti sa IPSAS-om.⁴⁷

U svetlu ovih reformskih ambicija, ovaj studija identifikuje različite pogodnosti, izazove i mogućnosti za zemlje korisnice PULSAR programa, koje su navedene u nastavku.

⁴⁷ Ove tri zemlje koje nemaju planove za sprovođenje reformi su: Jermenija, Republika Srpska i Moldavija. Prema istraživanju, Jermenija i Republika Srpska primenjuju obračunsko računovodstvo i već prikazuju visok stepen usklađenosti sa IPSAS standardima prema istraživanju.

Grafikon 19. Program reforme RJS u zemljama PULSAR-a⁴⁸

PREDNOSTI

SVE ZEMLJE KORISNICE PULSAR-A UŽIVAJU U KORISTIMA NADOGRADNJE NA MNOGIM PREDNOSTIMA KOJE PRIPREMAJU SVE JURISDIKCIJE ZA BUDUĆE REFORME RJS; OVE PREDNOSTI SU NAVEDENE ISPOD:

- Sve jurisdikcije otkrivaju čvrstu bazu znanja i tehničku stručnost u finansijskom planiranju i visok stepen profesionalizacije u procesu budžetiranja.
- Većina jurisdikcija upoznata je sa konceptom obračunskog računovodstva, kroz istorijski razvoj i/ili tekuće reformske napore.
- Različite jurisdikcije mogu se nadovezati na sveobuhvatne finansijske i nefinansijske podatke (npr. registre imovine) za prikupljanje relevantnih računovodstvenih informacija, tj. za pripremu bilansa stanja i/ili olakšavanja konsolidacije
- Razvoj bilansa stanja javnog sektora napreduje u nekoliko jurisdikcija koristeći IPSAS kao referencu, ali ima prostora za dodatna poboljšanja.
- Sve jurisdikcije su zaključile da reforme RJS treba da se primenjuju u širem kontekstu integrisanog sistema UJF, uključujući funkcije Budžeta, Revizije i GFS i njihove odgovarajuće institucije u vladi.
- Neke jurisdikcije imaju jake i podržavajuće DRI sa iskusnim profesionalcima u računovodstvenim standardima poput IPSAS-a.
- Sve zemlje korisnice PULSAR-a su prepoznale vrednost i značaj savremenih IT sistema za finansijsko upravljanje i činjenicu da su ovi sistemi preduslov za uspešnu reformu RJS.

⁴⁸ Podaci za Hrvatsku nisu dostupni.

IZAZOVI

IAKO POSTOJI ČVRSTA OSNOVA KOJA SE MOŽE NADOGRADITI, ZEMLJE KORISNICE PULSAR-A TAKOĐE SE SUOČAVAJU SA ODREĐENIM IZAZOVIMA, KOJI SE RAZLIKUJU OD ZEMLJE DO ZEMLJE. DAKLE, SVI NAVEDENI IZAZOVI NISU RELEVANTNI ZA SVAKU POJEDINAČNU JURISDIKCIJU.

- Prevazilaženje tradicionalnog fokusa na budžetskom računovodstvu pokazivanjem dodatne vrednosti proširene računovodstvene funkcije.
- Potreba za pružanjem detaljnijih finansijskih informacija, koje zahteva IPSAS, predstavlja praktičan izazov. Iako su prepoznate mnoge koristi od primene IPSAS standarda, gotovo polovina svih jurisdikcija smatra da njihovi trenutni računovodstveni sistemi pružaju dovoljno informacija, ukazujući da dodatne informacije možda neće biti u potpunosti iskorišćene.
- Uporedivost između izveštaja o izvršenju budžeta i finansijskih izveštaja je ograničena (npr. nijedna zemlja ne sprovodi sravnjivanje), što predstavlja izazov za usklađivanje dve funkcije kako bi se radilo na integrisanom sistemu UJF.
- Stvaranje i/ili uspostavljanje nove računovodstvene funkcije zbog nedostatka tehničke stručnosti i iskustva u oblasti međunarodnih računovodstvenih standarda, naročito IPSAS-a.
- Razmatranje „pravih reformskih pitanja u pravo vreme“ kroz adekvatnu i sveobuhvatnu reformsku strategiju, koja obezbeđuje dovoljno vremena i resursa za razvoj političke i institucionalne stabilnosti, kao i podršku, pre nego što se pozabavi tehničkim razvojem.
- Većina zemalja nije u mogućnosti da usmeri značajne resurse ka pripremi reforme prelaska na obračunsko računovodstvo zbog nedostatka takvih resursa i/ili ograničene podrške unutar države i njenih institucija.
- Angažovanje i obezbeđivanje podrške širih grupa zainteresovanih strana van MF. Ovo postaje posebno relevantno u kontekstu nestabilnog političkog okruženja i sponzora reformi.
- Veliki broj subjekata predstavlja veliki izazov za prikupljanje finansijskih informacija i pripremu konsolidovanih finansijskih izveštaja.
- Nedostatak integracije svih subjekata pod kontrolom države može dovesti do „mrtvih uglova“ u smislu fiskalnih rizika, kao što su DP.
- Razvoj sveobuhvatnih standarda upravljanja IT kako bi se osiguralo da su finansijski podaci pouzdani, sledljivi i transparentni.
- Da bi se obezbedila radna snaga, obučena i stručna za pružanje podrške u reformama RJS, nivo profesionalizacije računovođa u javnom sektoru može se dodatno unaprediti, npr. kroz bolje obrazovanje, kontinuirano stručno usavršavanje ili sertifikaciju.



MOGUĆNOSTI

KONAČNO, KADA SE RAZMATRAJU BUDUĆE REFORME RJS, STUDIJA OTKRIVA MNOGE MOGUĆNOSTI, NAVEDENE ISPOD, KOJE PODRŽAVAJU JURISDIKCIJE NA NJIHOVOM PUTU KA OBRAČUNSKOM RAČUNOVODSTVU.

- Činjenica da je velika većina zemalja korisnica PULSAR programa već započela neku vrstu reforme RJS ka obračunskom računovodstvu kreira potencijal za dalje jačanje trenutne zajednice učenja i koordinaciju zajedničkih reformskih napora.
- Heterogenost u brzini i fokusu pojedinačnih reformi RJS pružaju priliku za davanje povratnih informacija i učenje kroz različite faze reformi i razvoj rešenja za zajedničke izazove i prilagođavanje sopstvenih reformskih procesa u skladu sa tim.
- Mnoge jurisdikcije dele istu istorijsku i kulturološku pozadinu, pa postoji određena zajednička osnova o tome kako su nastale institucije, što pojednostavljuje razumevanje pitanja kako i zašto određeni procesi funkcionišu ili ne funkcionišu u određenim zemljama.
- Postoji opšti trend među svim jurisdikcijama da menjaju svoje standarde finansijskog izveštavanja od nacionalnih računovodstvenih principa ka korišćenju IPSAS standarda kao direktne ili indirektno referentne tačke za nacionalne računovodstvene standarde, na taj način povećavajući uporedivost među zemljama korisnicama PULSAR-a.
- Sve zemlje korisnice PULSAR programa nude univerzitetske diplome, koje uključuju module računovodstva u javnom sektoru na dodiplomskom ili postdiplomskom nivou.
- Postojeće okruženje RJS u svim zemljama korisnicama PULSAR-a pruža podršku u obliku jake baze znanja o UJF, ali zahteva specifične aktivnosti izgradnje kapaciteta (npr. edukacija, obuka, sertifikovanje zaposlenih) i eksternu tehničku ekspertizu, naročito kada je reč o integraciji postojećih sistema finansijskog upravljanja.



SPISAK REFERENCI

Alesina, A., Hausmann, R., Hommes, R., & Stein, E. (1999). Budžetske institucije i fiskalni učinak u Latinskoj Americi. Časopis razvojne ekonomije. (*Budget institutions and fiscal performance in Latin America. Journal of Development Economics*), 59(2), 253–273. [https://doi.org/10.1016/S0304-3878\(99\)00012-7](https://doi.org/10.1016/S0304-3878(99)00012-7)

Allen, R. (2009). Izazov reforme budžetskih institucija u zemljama u razvoju (*The challenge of reforming budgetary institutions in developing countries*). Međunarodni monetarni fond.

Andrews, M. (2013). Ograničenja institucionalne reforme u razvoju: Promena pravila za realna rešenja (*The limits of institutional reform in development: Changing rules for realistic solutions*). Cambridge University Press.

Udruženje ovlašćenih i sertifikovanih računovođa (ACCA). (2017). Implementacija IPSAS standarda: Trenutni status i izazovi. Udruženje ovlašćenih i sertifikovanih računovođa. https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/pubsect/pi-IPSAS-implementation-current-status-and-challenges.pdf

Bergmann, A., Grossi, G., Rauskala, I., & Fuchs, S. (2015). Konsolidacija u javnom sektoru: Metode i pristupi u zemljama Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (*Consolidation in the public sector: Methods and approaches in Organisation for Economic Co-operation and Development countries*). Međunarodni pregled administrativnih nauka, 0(0), 1–21.

Brusca, I., Gómez-villegas, M., & Montesinos, V. (2016). Reforme upravljanja javnim finansijama: Uloga IPSAS-a u Latinskoj Americi: Reforme upravljanja javnim finansijama u Latinskoj Americi. Javna uprava i razvoj (*Public Financial Management Reforms: The Role of Ipsas in Latin-America: Public Financial Management Reforms in Latin-America. Public Administration and Development*), 36(1), 51–64.

Brusca, I., Rossi, F. M., & Aversano, N. (2018). Odgovornost i transparentnost u borbi protiv korupcije: Međunarodna uporedna analiza (*Accountability and Transparency to Fight against Corruption: An International Comparative Analysis*). Časopis za uporednu analizu politika: Istraživanje i praksa, 20(5), 486–504. <https://doi.org/10.1080/13876988.2017.1393951>

Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2010). Uticaj IPSAS-a na reformu vladinih finansijskih informacionih sistema: Uporedna studija. Međunarodni pregled administrativnih nauka. (*Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study. International Review of Administrative Sciences*), 76(3), 537–554.

de Renzio, P. (2013). Ocena i poređenje kvaliteta sistema za upravljanje javnim finansijama: Teorija, istorija i dokazi. U Međunarodnom priručniku o upravljanju javnim finansijama (*Assessing and Comparing the Quality of Public Financial Management Systems: Theory, History and Evidence. In The International Handbook of Public Financial Management*) (pp. 137–160). Palgrave Macmillan, London.

Diamond, J. (2013). Dokument o dobroj praksi u redosledu reformi u oblasti upravljanja javnim finansijama (*Good practice note on sequencing PFM reforms*). Vašington: PEFA Sekretarijat.

Grossi, G., & Steccolini, I. (2015). Traženje privatne ili javne odgovornosti u javnom sektoru? Primena IPSAS standarda za definisanje izveštajnih subjekata u konsolidaciji opština. Međunarodni časopis za javnu upravu (*Pursuing Private or Public Accountability in the Public Sector? Applying IPSASs to Define the Reporting Entity in Municipal Consolidation. International Journal of Public Administration*), 38(4), 325–334. <https://doi.org/10.1080/01900692.2015.1001239>

Heald, D. (2013). Jačanje fiskalne transparentnosti (*Strengthening Fiscal Transparency*). In R. Allen, R. Hemming, & B. H. Potter (Eds.), *Međunarodni priručnik o upravljanju javnim finansijama* (str. 711–741). Palgrave Macmillan.

IFAC/CIPFA. (2018). Međunarodni indeks finansijske odgovornosti javnog sektora (*The International Public Sector Financial Accountability Index*). <http://www.ifac.org/about-ifac/accountability-now/international-public-sector-financial-accountability-index>

MMF. (2012). Fiskalna transparentnost, odgovornost i rizici (*Fiscal Transparency, Accountability, and Risk*) (str. 54). Međunarodni monetarni fond. <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2016/12/31/Fiscal-Transparency-Accountability-and-Risk-PP4709>

MMF. (2016). Analiza i upravljanje fiskalnim rizicima – Najbolje prakse (*Analyzing and Managing Fiscal Risks—Best Practices*). Međunarodni monetarni fond. <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2016/12/31/Analyzing-and-Managing-Fiscal-Risks-Best-Practices-PP5042>

MMF. (2018). Fiskalni monitor: Upravljanje javnih bogatstvom (*Fiscal Monitor: Managing Public Wealth*). Međunarodni monetarni fond. <http://elibrary.imf.org/view/IMF089/25349-9781484367612/25349-9781484367612/25349-9781484367612.xml>

Međunarodni monetarni fond. (2016a). Analiza i upravljanje fiskalnim rizicima – Najbolje prakse (*Analyzing and Managing Fiscal Risks—Best Practices*). Međunarodni monetarni fond. <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2016/12/31/Analyzing-and-Managing-Fiscal-Risks-Best-Practices-PP5042>

Međunarodni monetarni fond. (2016b). Primena obračunskog računovodstva u javnom sektoru (*Implementing Accrual Accounting in the Public Sector*) [Tehničke napomene i priručnici]. Međunarodni monetarni fond.

Irwin, T., Mazraani, S., & Saxena, S. (2018). Kako da Napomena: Kako kontrolisati troškove javno-privatnih partnerstava (*How to Note: How to control the costs of public-private partnerships (How to Note)*). Međunarodni monetarni fond.

Malagueño, R., Albrecht, C., Ainge, C., & Stephens, N. (2010). Računovodstvo i korupcija: Analiza među zemljama. Časopis za kontrolu pranja novca (*Accounting and corruption: A cross-country analysis. Journal of Money Laundering Control*), 13(4), 372–393. <https://doi.org/10.1108/13685201011083885>

Martí, C., & Kasperskaya, Y. (2015). Sistemi upravljanja javnim finansijama i upravljanje u državama: Studija više zemalja (*Public Financial Management Systems and Countries' Governance: A Cross-Country Study*). Javna uprava i razvoj, 35(3), 165–178. <https://doi.org/10.1002/pad.1711>

Moretti, D., & Youngberry, T. (2018). Izvlačenje dodatne vrednosti iz reformi obračunskog računovodstva (*Getting added value out of accruals reforms*). OECD ŽURNAL O BUDŽETIRANJU, 2018, 54.

OECD. (2018). Dobijanje dodatne vrednosti iz reformi obračunskog računovodstva (*Getting added value out of accrual reforms*).

Vašiček, V., & Roje, G. (Eds.). (2019). Računovodstvo, revizija i kontrola u javnom sektoru u Jugoistočnoj Evropi (*Public Sector Accounting, Auditing and Control in South Eastern Europe*). Springer International Publishing. <https://doi.org/10.1007/978-3-030-03353-8>

Wehner, J., & de Renzio, P. (2013a). Dizajniranje fiskalnih institucija: Politička ekonomija u reformama UJF (*Designing Fiscal Institutions: The Political Economy of PFM Reforms*). In R. Allen, R. Hemming, & B. H. Potter (Eds.), *Međunarodni priručnik o upravljanju javnim finansijama* (str. 84–97). Palgrave Macmillan.

Wehner, J., & de Renzio, P. (2013b). Obelodanjivanje za građane, zakonodavce i izvršnu vlast: Političke odrednice fiskalne transparentnosti (*Citizens, Legislators, and Executive Disclosure: The Political Determinants of Fiscal Transparency*). Svetski razvoj, 41 (Dodatak C), 96–108. <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2012.06.005>

Welham, B., Krause, P., & Hedger, E. (2013). Povezivanje dimenzija UJF za razvojnim prioritetima (*Linking PFM dimensions to development priorities*). ODI.

Svetska banka (2017). Referentni vodič za javno-privatna partnerstva (*Public Private Partnerships Reference Guide*). Međunarodna banka za obnovu i razvoj.

Svetska banka (2019). Uporedni vodič: Integrisanje računovodstva javnog sektora i državne finansijske statistike (*Benchmarking Guide: Integrating Public Sector Accounting and Government Finance Statistics*) (PULSAR). Svetska banka.

Svetska banka (2018). Brošura: Vodič visokog nivoa o koristima obračunskog računovodstva u javnom sektoru (*Brochure: High-level Guide on Benefits of Public Sector Accrual Accounting*). (PULSAR). Svetska banka. https://www.pulsarprogram.org/sites/pulsar/files/libdocs/PULSAR_Accrual_Accounting_Brochure.pdf

PULSAR PROGRAMOM

UPRAVLJA:

SUFINANSIRA:



WORLD BANK GROUP

CFRR >>

**Centre for Financial
Reporting Reform**



WORLD BANK GROUP



**Federal Ministry
Republic of Austria
Finance**



**Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra**

Swiss Confederation

Federal Department of Economic Affairs,
Education and Research EAER
State Secretariat for Economic Affairs SECO