

**PULSAR**



**POKRETAČI REFORMI  
RAČUNOVODSTVA U JAVNOM  
SEKTORU**



Centar za reformu finansijskog izveštavanja (CFRR)  
Globalna praksa upravljanja, Svetska banka,  
Adresa: Praterstrasse 31, 1020 Beč, Austrija  
Web: [www.worldbank.org/cfrr](http://www.worldbank.org/cfrr)  
Email: [cfrr@worldbank.org](mailto:cfrr@worldbank.org)  
Tel: +43-1-217-0700



Program izveštavanja i računovodstva u javnom sektoru  
Web: [www.pulsarprogram.org](http://www.pulsarprogram.org)

© 2021 International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank  
1818 H Street NW  
Washington DC 20433  
Tel: 202-473-1000  
Internet: [www.worldbank.org](http://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](mailto:pubrights@worldbank.org).

Ikone je pripremio *srip* u okviru Flaticon-a na [www.flaticon.com](http://www.flaticon.com)



**POKRETAČI REFORMI  
RAČUNOVODSTVA U JAVNOM  
SEKTORU**



## SADRŽAJ

Akronimi i skraćenice.....	2
Izjave zahvalnosti.....	3
Predgovor.....	4
Kratak pregled.....	5
<b>1. UVOD.....</b>	<b>7</b>
<b>2. VRSTE POKRETAČA REFORMI RAČUNOVODSTVA U JAVNOM SEKTORU.....</b>	<b>9</b>
<b>3. IZAZOVI I PREPREKE REFORMAMA RJS.....</b>	<b>13</b>
<b>4. TEHNIČKI POKRETAČI.....</b>	<b>16</b>
Interni tehički pokretači.....	16
Koncepti promene.....	17
Obračunski podaci su gradivni element za bolje fiskalne informacije .....	19
Kritična uloga obuke i obrazovanja za dobijanje podrške .....	20
Eksterni tehički pokretači.....	21
Specifični pokretači reforme računovodstva u javnom sektoru kod zainteresovanih strana.....	21
<b>5. NETEHNIČKI POKRETAČI.....</b>	<b>26</b>
Vrste netehničkih pokretača.....	26
Strategije procene i adresiranja netehničkih pokretača.....	27
Alati za procenu.....	30
Mogućnosti za rešavanje netehničkih pokretača.....	31
Aneks 1. Lanac rezultata reforme računovodstva u javnom sektoru.....	32
Aneks 2. Studija slučaja Albanije.....	35
Aneks 3. Politička ekonomija – Studije slučaja institucionalnog pregleda i pregleda upravljanja o preprekama i neuspšim reformama.....	37
Aneks 4. Referentni dokumenti.....	39



## AKRONIMI I SKRAĆENICE

<b>ACCA</b>	Udruženje ovlašćenih i sertifikovanih računovođa Velike Britanije
<b>CFA</b>	Centralne finansijske institucije
<b>CIPFA</b>	Ovlašćeni institut za javne finansije i računovodstvo
<b>ESA</b>	Evropski sistem nacionalnih i regionalnih računa
<b>EU</b>	Evropska unija
<b>EDP</b>	Procedura prekomernog budžeta
<b>EDUCOP</b>	Zajednica prakse za obrazovanje
<b>EPSAS</b>	Evropski računovodstveni standardi za javni sektor
<b>FINCOP</b>	Zajednica prakse za okvire finansijskog izveštavanja
<b>BDP</b>	Bruto društveni proizvod
<b>GFS</b>	Statistika državnih finansija
<b>GFSM</b>	Priručnik državne finansijske statistike
<b>IDA</b>	Međunarodno udruženje za razvoj
<b>IFAC</b>	Međunarodna federacija računovođa
<b>IFMIS</b>	Integrисани informacioni sistemi finansijskog upravljanja
<b>MFI</b>	Međunarodna finansijska institucija
<b>MSFI</b>	Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja
<b>IGR</b>	Institucionalni pregled i pregled upravljanja
<b>MMF</b>	Međunarodni monetarni fond
<b>IPSAS</b>	Međunarodni standardi računovodstva u javnom sektoru
<b>MF</b>	Ministarstvo finansija
<b>NVO</b>	Nevladine organizacije
<b>OECD</b>	Organizacija za ekonomsku saradnju i razvoj
<b>PRO</b>	Profesionalna računovodstvena organizacija
<b>PEFA</b>	Ocena javnih rashoda i finansijske odgovornosti
<b>UJF</b>	Upravljanje javnim finansijama
<b>RJS</b>	Računovodstvo u javnom sektoru
<b>PULSAR</b>	Program računovodstva i izveštavanja u javnom sektoru
<b>REPF</b>	Izveštaj o unapređivanju finansijskog izveštavanja u javnom sektoru
<b>VRI</b>	Vrhovna revizorska institucija
<b>DP</b>	Državno preduzeće
<b>TP</b>	Tehnička pomoć
<b>ZHAW</b>	Ciriški univerzitet primenjenih nauka



## IZJAVE ZAHVALNOSTI

Ovaj dokument o dobroj praksi je proizvod znanja Globalne prakse upravljanja Svetske banke, razvijen u okviru Programa računovodstva i izveštavanja u javnom sektoru (PULSAR). Dokument je zasnovan na analizi postojeće literature, intervjuima sa stručnjacima iz zemalja korisnica PULSAR-a, istraživanju stručnjaka Svetske banke za finansijsko upravljanje, kao i iskustvu iz projekata Svetske banke koji podržavaju reforme računovodstva u javnom sektoru.

Tim Svetske banke predvodila je Iwona Warzecha koja je uobiličila napore glavnog autora, Ranjana Gangulija, kao i informacije koje je pružila Oxana Druta pod vođstvom Daniela Boyca, menadžera globalne prakse. Arman Vatyan, Dmitri Gourfinkel i Verena Fritz iz Svetske banke takođe su dali određene smernice. Tim je iskoristio komentare recenzenata koje su dali Oleksii Balabushko, Svetska banka i Bernhard Schatz, član Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (IPSASB) i viši rukovodilac, PricewaterhouseCoopers.

Ovaj dokument je obogaćen uvidom u pokretače reformi računovodstva u javnom sektoru u odabranim zemljama: Albaniji, Austriji, Gruziji i Švajcarskoj. Za ove doprinose posebno zahvaljujemo: Dr Dritanu Finu, Ministarstvo finansija i privrede, Albanija; Bernhardu Schatzu, član tima za reforme u austrijskom Ministarstvu finansija u vreme reforme IPSAS-a, koji je sada član Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (IPSASB) i viši rukovodilac, PricewaterhouseCoopers; Ninu Tchelishviliju, savetnik za tehničku pomoć, Međunarodni monetarni fond; prof. dr Andreasu Bergmannu i Dr Sandru Fuchsu, Ciriški univerzitet primenjenih nauka, Švajcarska.

Dokument su pregledali i naši partneri PULSAR programa: Thomas Stauffer, rukovodilac programa, Švajcarski državni sekretarijat za ekonomski poslovi SECO; Peter Istjan- Hölzl, viši savetnik, austrijsko Savezno ministarstvo finansija i Agnes Drimmel, savetnik, austrijsko Savezno ministarstvo finansija.

Zahvalni smo na njihovom izdvojenom vremenu i doprinosu ovom dokumentu.



## PREDGOVOR

Program računovodstva i izveštavanja u javnom sektoru (PULSAR), pokrenut 2017. godine, je program na regionalnom i državnom nivou u 13 zemalja korisnika u regionu Evrope i centralne Azije. Cilj programa je pružanje podrške unapređenju okvira računovodstva i finansijskog izveštavanja u javnom sektoru u skladu sa međunarodnim standardima i dobrom praksom kako bi se poboljšala odgovornost države, transparentnost i učinak.

Ciljeve i obim Programa PULSAR zajednički određuju Partneri PULSAR-a – Austrija, Švajcarska i Svetska banka – koji takođe pružaju institucionalnu podršku za njegovo sproveđenje i mobilišu sredstva potrebna za aktivnosti programa. Zemlje korisnice pomažu u oblikovanju programa kroz platforme za regionalnu saradnju i doprinos dvema zajednicama prakse: FINCOP o okvirima finansijskog izveštavanja i EDUCOP o obrazovanju.

Više informacija o programu PULSAR i njegovim publikacijama dostupno je na adresi: [www.pulsarprogram.org](http://www.pulsarprogram.org)



## KRATAK PREGLED

Ovaj dokument je proizvod Programa PULSAR, regionalnog programa i programa na nivou država u 13 zemalja Evrope i centralne Azije. PULSAR podržava unapređenje okvira računovodstva i finansijskog izveštavanja u javnom sektoru u skladu sa međunarodnim standardima i dobrom praksom.

Cilj ovog dokumenta je da pomogne vladama koje sprovode reforme računovodstva u javnom sektoru (RJS) da identifikuju, razmotre i neguju *pokretače* tih reformi. Ovaj dokument istražuje vrste ključnih pokretača reformi u javnom sektoru, razmatra glavne izazove i prepreke povezane sa tim pokretačima i razmenjuje iskustva studija slučajeva iz odabranih zemalja u nastojanju da osvetli put ka unapređenim naporima i rezultatima reformi RJS.

Zemlje korisnice PULSAR Programa imaju mnogo različitih režima RJS, ali većina prelazi na usvajanje računovodstva na obračunskoj osnovi. Prelazak na obračunsko računovodstvo u javnom sektoru se obično smatra glavnim pokretačem i/ili rezultatom reforme RJS. Ova tema je detaljno razrađena u odeljku dokumenta pod naslovom „Podaci na obračunskoj osnovi su gradivni element za bolje fiskalne informacije“.

Efektivna i efikasna primena reforme RJS zavisi od konteksta zemlje. Prelazak na obračunsko računovodstvo razlikuje se od zemlje do zemlje na osnovu ciljeva, strateških problema, političke podrške, kapaciteta, administrativne tradicije i procedura. Upravo zbog ove složenosti zemlje traže informacije o tome kako bolje voditi reformske napore.

Ovaj dokument detaljno analizira vrste i prednosti/nedostatke pokretača. Postoje dve vrste pokretača: tehnički i netehnički. Tehnički pokretači zasnovani su na osnovnim principima koje je lakše shvatiti, objektivno proceniti i koji se mogu rešiti na relativno benigni i nekonfliktni način.

Primeri tehničkih pokretača uključuju: nagon za boljim upravljanjem strateškim resursima i međunarodne računovodstvene standarde kao što su IPSAS standardi.

Netehnički pokretači su znatno više nijansirani i složeniji i često ih je teško identifikovati, jer zahtevaju razumevanje formalnih i neformalnih institucija i pravila, pa ih je teže rešavati bez izazivanja mogućeg čuđenja, pa čak i emotivnog otpora. Primeri netehničkih pokretača uključuju: različite interese i ciljeve višestrukih aktera u vlasti i društvu, te akcije i sporazume sa međunarodnim finansijskim institucijama.

Važno je adresirati izazove i prepreke sa kojima se suočavaju određeni pokretači radi boljeg upravljanja procesom reformi. Reforma računovodstva u javnom sektoru često traje godinama. To nije nužno zbog posebno teškog razumevanja tehničkih aspekata reforme računovodstva u javnom sektoru, već je to često posledica činjenice da su akteri upoznati i zadovoljni *statusom quo*, pa čak od takvog statusa mogu imati i koristi.

Postoji razlika između toga kako bi državni službenici i drugi akteri *trebalo* da se ponašaju (formalna pravila) i kako se oni *zapravo* ponašaju (neformalna pravila). Formalna pravila podrazumevaju elemente kao što su ustav zemlje, zakoni i imovinska prava; neformalna pravila uključuju običaje, tradiciju, tabue i kodekse ponašanja. Pravila posebno mogu biti izazovna u zavisnosti od konteksta zemlje i treba ih uzeti u obzir u procesu planiranja.

Pored formalnih i neformalnih pravila, izazovi se takođe mogu podeliti u četiri grupe: Vođstvo, Upravljanje projektom, Resursi i Ponašanje. Izazov ili prepreka mogu se pojaviti u jednoj ili više grupa i mogu se menjati vremenom. Utvrđivanje vrste izazova je posebno korisno kako bi se mogao razviti pristup izazovu.

Postoji nekoliko studija slučaja koje nude dobre prakse i „priče sa terena“. U jednom zapaženom slučaju, Austrija navodi da je njena savezna vlada beležila deficit tokom 65 godina i kako je državna banka bankrotirala pre nego što je usvojeno računovodstvo na obračunskoj osnovi. U slučaju Švajcarske, dvoje akademika sa Ciriškog univerziteta primenjenih nauka kažu čitaocima kako su akteri poput honorarnih političara i nesposobnosti vlade da koristi sistem gotovinskog računovodstva velikog obima doveli do usvajanja obračunskog računovodstva.

Takođe je korisno proučavati koncepte promena koji su obično povezani sa drugim disciplinama poput monitoringa i evaluacije (M&E). Savremeni koncepti lanca rezultata ili *teorije promene* (pojam često povezan sa M&E) daju model logičnog uticaja koji započinje od identifikacije problema koji pokreće stvaranje snažnih pokretača za sprovođenje promena i aktivnosti koje dovode do rezultata koji se mogu dalje koristiti za promenu ponašanja radi postizanja očekivanih ishoda. Model logičkog uticaja predstavljen je na Grafikonu 5.

Strategije za procenu netehničkih pokretača predstavljaju još jedan odeljak posvećen pružanju praktičnih saveta, mada će saveti verovatno biti korisni za bilo koji pokretač. Nekoliko tema uključuje sledeće: istražite sa sagovornicima šta oni smatraju svojim osnovnim problemima i kako nastoje da ih reše, postavite pitanje potencijalnih prepreka reformama, a posebno istražite stavove i uključivanje zainteresovanih strana koji nisu deo centralnih finansijskih institucija.

Druga strategija uključuje upotrebu alata za procenu. Dijagnostički alat Svetske banke *Izvešaj o unapređivanju finansijskog izveštavanja u javnom sektoru* (REPF) – Dijagnostički alat podržava procene koje mogu poslužiti kao osnova za planove reformi. Obrazac dobre prakse: *Mapa puta za reformu računovodstva u javnom sektoru* je alat koji podržava pripremu i sprovođenje reformi ističući ključna pitanja i ciljeve, rezimirajući glavna razmatranja koja treba uzeti u obzir u razvoju nacionalnog koncepta reforme i mape puta za sprovođenje.

Konačni izazov tokom sprovođenja reformi mogu biti promene na nivou vlade ili se može desiti da trenutna vlada nije spremna za usvajanje reforme. Rešenje može biti stvaranje „prozora mogućnosti“, tj. postojeći projekat koji obuhvata izborni period sa dovoljno ugrađene fleksibilnosti da se prilagodi potrebama i namerama nove vlade, bilo kroz brzo restrukturiranje i ponovno odobrenje procesa ili pomoću „intra-projekte“ fleksibilnosti.

# 1



## UVOD

Cilj ovog dokumenta je da pomogne državama koje sprovode reforme računovodstva u javnom sektoru da identifikuju, razmotre i podrže pokretače reformi računovodstva u javnom sektoru (RJS). U radu će se istražiti vrste ključnih pokretača reformi u javnom sektoru, razgovaraće se o glavnim izazovima i preprekama povezanim sa tim pokretačima, i razmenice se iskustva studija slučaja iz odabranih zemalja u nastojanju da se osvetli put ka poboljšanim naporima i rezultatima u reformama RJS.

Zemlje korisnice Programa PULSAR imaju mnogo različitih okvira i praksi u oblasti RJS, ali većina prelazi na usvajanje obračunske osnove računovodstva. Prema nedavno sprovedenom PULSAR istraživanju<sup>1</sup>:

- 4 jurisdikcije koriste obračunsku osnovu
- 8 jurisdikcija koristi modifikovani gotovinski ili modifikovani obračunski sistem
- 2 jurisdikcije koriste gotovinsku osnovu

Sprovođenje i održavanje reformi kako bi se postigao prelazak sa gotovinskog na obračunsko računovodstvo je složen i izazovan zadatak, koji uključuje razmatranje zakonodavstva, poslovnih procesa, aktuelnih računovodstvenih principa, prakse, kapaciteta,

informacionih sistema i profesionalizacije računovodstvene funkcije u zemlji.<sup>2</sup> Reforma računovodstva u javnom sektoru je takođe skupa. Evropska komisija procenila je da bi mogući troškovi prelaska sa gotovinskog na obračunsko računovodstvo u zemljama EU srednje veličine mogli da dostignu 50 miliona evra ili da se kreću u rasponu od 0,02% do 0,10% BDP-a istovremeno napominjući da su tekući troškovi vođenja računovodstvenog sistema na obračunskog osnovi nesumnjivo veći od održavanja gotovinskog sistema.<sup>3</sup>

Delotvorno i efikasno sprovođenje reforme RJS u potpunosti zavisi od specifičnog konteksta zemlje. Prelazak na obračunsko računovodstvo će se razlikovati od zemlje do zemlje u zavisnosti od njihovih ciljeva, strateških problema, političke podrške, kapaciteta, administrativnih tradicija, okvira i procedura.<sup>4</sup> Drugim rečima, na uspešan prelazak na obračunsko računovodstvo u javnom sektoru u velikoj meri utiču specifični pokretači reforme u pojedinačnim zemljama.

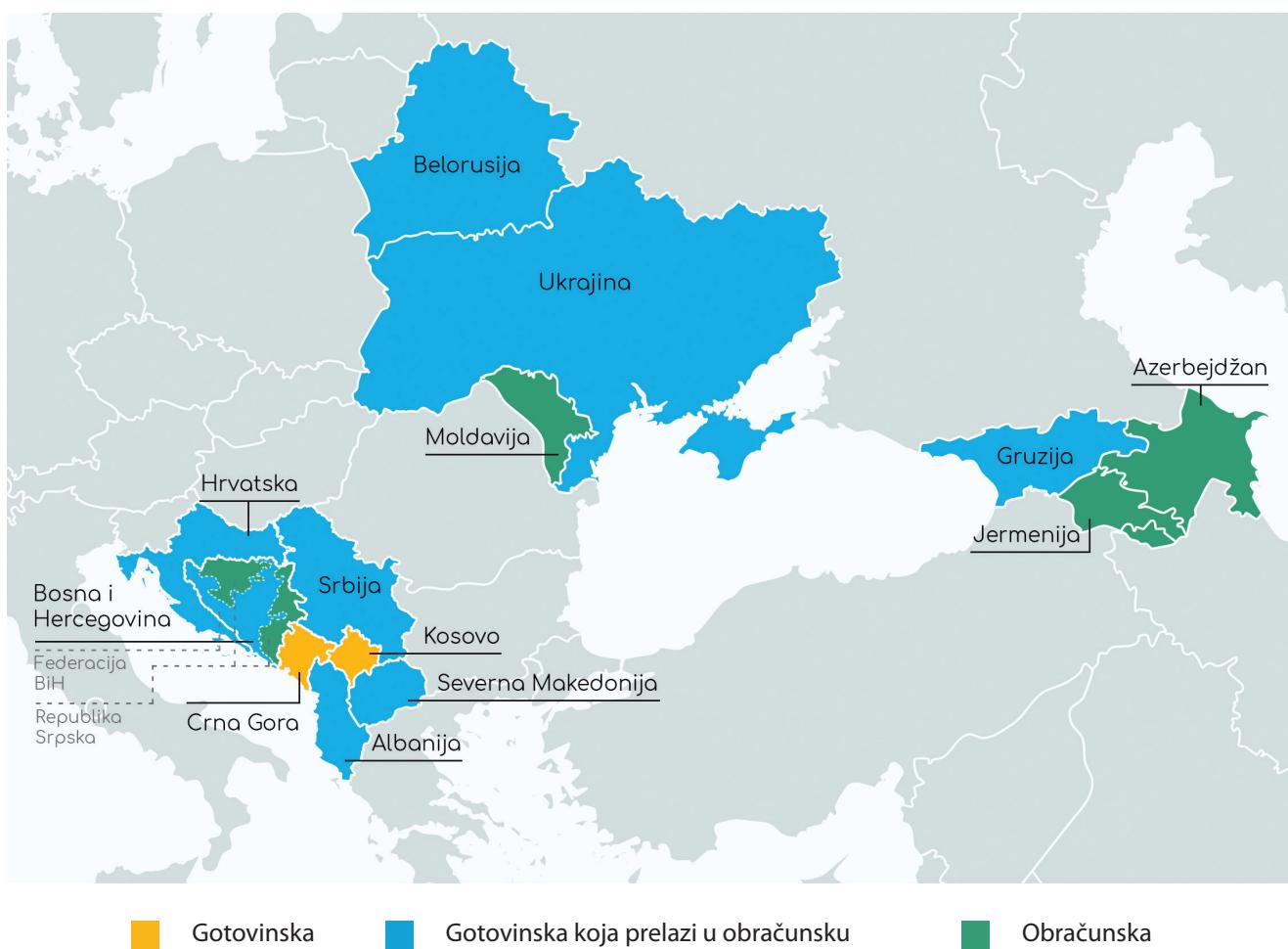
<sup>1</sup> PULSAR – Analiza stanja okruženja u oblasti računovodstva i izveštavanja u javnom sektoru u zemljama korisnicama PULSAR Programa, Svetska banka (2020)

<sup>2</sup> PULSAR– Obrazac dobre prakse – Ka reformi računovodstva u javnom sektoru – Mapa puta, Svetska banka (2018)

<sup>3</sup> Ka primeni harmonizovanih računovodstvenih standarda javnog sektora u državama članicama, Radni dokument zaposlenih Evropske komisije (2013)

<sup>4</sup> Ibid

**Grafikon 1. Računovodstvena osnova u zemljama korisnicama PULSAR-a u 2018. god<sup>5</sup>**



<sup>5</sup> Izvor: Svetska banka, Analiza stanja okruženja u oblasti računovodstva i izveštavanja u javnom sektoru u zemljama korisnicama PULSAR Programa, (2020)

# 2



## VRSTE POKRETAČA REFORMI RAČUNOVODSTVA U JAVNOM SEKTORU

**Pokretači su jedan od glavnih elemenata koji utiču na nešto ili uzrokuju da se nešto dogodi, napreduje, razvija, menja ili jača.** Često su to poluge politika i strategija sa najmanjim otporom i najboljim šansama da pozitivno utiču na rezultate procesa reformi. Bez pokretača se ne događa mnogo toga.

„Pravi pokretač“ je onaj koji na kraju postiže bolje merljive rezultate, dok je „pogrešan pokretač“ namerna sila politike koja ima male šanse da postigne željeni rezultat.<sup>6</sup> „Pravi pokretač“ će: (i) učiniti da poboljšanja čitavog sistema (ii) budu merljiva u praksi i rezultatima i (iii) da imaju jasnu vezu sa strategijom transformacije.

Suprotno tome, „pogrešan pokretač“ je onaj koji: (i) može zvučati dobro, ali zapravo ne daje rezultate kojima teži (ii) može pogoršati stvari i (iii) detaljnijim ispitivanjem nikada neće imati uticaj kakav obećava.

Delotvorni pokretač može biti politika – podržana srodnim strategijama implementacije – koja zapravo donosi bolje rezultate u sistemu. Delotvoran pokretač nije nešto što samo zvuči prihvatljivo ili se može opravdati ad hoc planom za postizanje hitnog cilja. Umesto toga, delotvorni pokretač generišu usklađenu, ubrzavajuću snagu za napredak ka ciljevima reforme. Delotvoran pokretač je onaj koji postiže bolje merljive rezultate.

Pravi pokretači – izgradnja kapaciteta, grupni rad, instrukcije i sistemska rešenja – su efikasni jer rade direktno na promeni kulture sistema (vrednosti, norme, veštine, prakse, odnosi). Suprotno tome, pogrešni pokretači menjaju procedure i druge formalne atribute sistema ne dostižući unutrašnju suštinu reforme – i zato su neuspešni.

Sastavni element koji povezuje delotvorne pokretače su fundamentalni stav, filozofija i teorija delovanja. Način razmišljanja koji radi za celu reformu sistema je onaj koji neizbežno generiše individualnu i kolektivnu motivaciju i odgovarajuće veštine za transformisanje sistema. Pravi pokretači su delotvorni jer rade direktno na promeni kulture.

### Postoje dve vrste pokretača: tehnički i netehnički.

**Tehnički pokretači** su utemeljeni u osnovnim principima koje je lakše shvatiti, objektivno proceniti i mogu biti adresirani na relativno benigni i nekonfliktni način. Interni tehnički pokretači mogu da uključuju napore ka postizanju ciljeva UJF, kao što su bolja transparentnost, efikasno upravljanje resursima, fiskalna održivost, itd. Ponekad pokretač takođe može biti značajan tehnički problem/pitanje koje treba da gude rešeno reformom računovodstva u javnom sektoru. Eksterni tehnički pokretači uključuju: međunarodne ili regionalne standarde kao što su: IPSAS, EPSAS, ESA 2020; eksterni zahtev za

<sup>6</sup> Izbor pogrešnih pokretača za reformu čitavog sistema, Michael Fullan (2011)

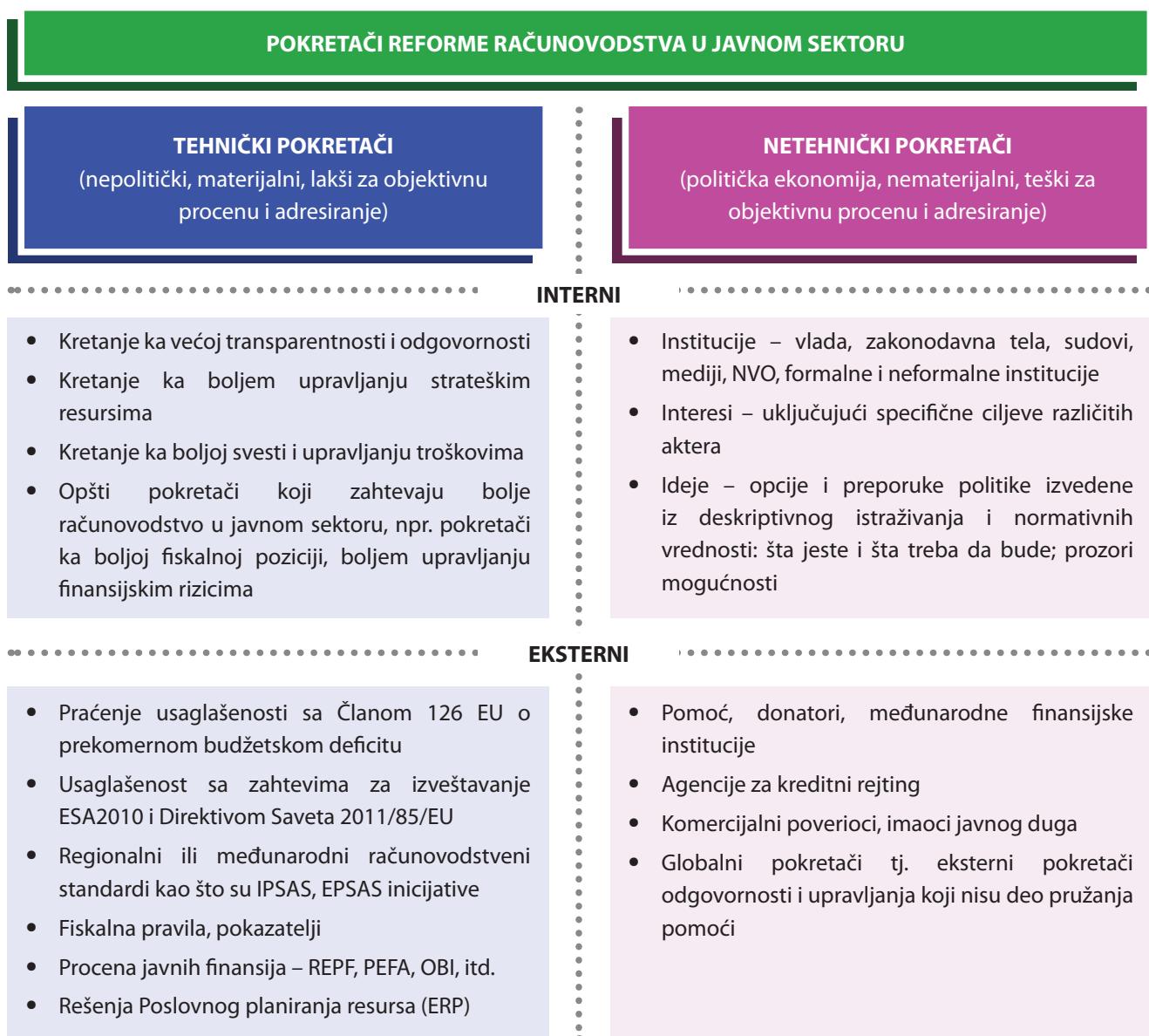
ispunjavanje fiskalnih pravila ili pokazatelja; procene UJF kao što su REPF, PEFA, OBI. Još jedan primer eksternog tehničkog pokretača je sve veća dostupnost i pristupačnost rešenja Poslovnog planiranja resursa (*Enterprise Resource Software (ERP)*) koja mogu da obrade velike količine podataka u mnogim subjektima i u velikoj meri pomažu u pretvaranju istorijskih računovodstvenih podataka u početne bilanse stanja.

S druge strane, **netehnički pokretači** su znatno nijansiraniji i složeniji. Često ih je teško identifikovati, jer zahtevaju razumevanje formalnih i neformalnih institucija i pravila, i kao takve ih je znatno teže adresirati bez izazivanja moguće iznenađenosti, pa čak i emotivnog

otpora. Interni netehnički pokretači usredsređuju se na institucije, interesne grupe i ideje koje mogu uticati i podržati reformu ili se suprotstaviti i blokirati reforme u slučaju nedostatka prihvatanja ili potencijalnih percipiranih troškova ili gubitaka za određene grupe nosilaca interesa. Eksterni netehnički pokretači uključuju kombinaciju podrške i pritiska donatora i međunarodnih finansijskih institucija, agencija za kreditni rejting, komercijalnih poverilaca javnog duga i NVO. Grafikon 2 prikazuje sažetak četiri kategorije pokretača.

U ovom dokumentu će se odvojeno razmatrati tehnički i netehnički pokretači.

**Grafikon 2. Klasifikacija pokretača reforme računovodstva u javnom sektoru**



# STUDIJA SLUČAJA 1: POKRETAČI REFORMI RJS U FRANCUSKOJ, AUSTRIJI, PORTUGALU I ŠVAJCARSKOJ<sup>7</sup>

Ministarstvo finansija Portugala zatražilo je 2016. godine program od četiri Događaja razmene znanja Francuske, Austrije, Portugala i Švajcarske kako bi na interaktivan način učili iz iskustava reforme računovodstva u javnom sektoru približno do standarda Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (IPSAS).

**Glavno zapažanje događaja razmene znanja bilo je da će računovodstvena reforma u nedostatku jasnog obrazloženja i podrške na visokom nivou verovatno imati malo snage i uticaja.** U pogledu obrazloženja, računovodstvena reforma ima najveću privlačnost i uticaj kada podržava bolje izveštavanje o budžetu zasnovano na obračunskom načelu, kao i statističko izveštavanje (Austrija, Portugal, Švajcarska). U odsustvu tako jasnog sveobuhvatnog cilja (osim visokokvalitetnog računovodstva), računovodstvena reforma mogla bi imati šarenolik uticaj (Francuska).<sup>8</sup>

Podrška na visokom nivou najbolje se izražava izmenama primarnog zakonodavstva kako bi se obuhvatila potreba da računovodstvo predstavi stvarni i i pravični finansijski položaj države (Austrija, Portugal, Švajcarska, Francuska). Tim rukovodstva koji nadgleda računovodstvenu reformu treba da uključuje ključne zainteresovane strane uključujući: odgovorne za formulisanje budžeta i izveštavanje; odgovorne za statističko izveštavanje; i Vrhovnu revizorsku instituciju. Računovodstvena reforma takođe može biti povezana sa drugim elementima

reformе upravljanja javnim finansijama, kao što su organizacione promene u procedurama interne kontrole, toku rada, knjigovodstvenim procesima i zajedničkim uslužnim centrima (Austrija).<sup>9</sup>

Grafikon 3 prikazuje glavne ciljeve i pokretače računovodstvenih reformi pojedinačnih zemalja, a to su uglavnom interni tehnički pokretači. Ovi ciljevi su često prilično visoki, npr. predstavljanje istinitog i poštenog prikaza finansijske situacije, primena računovodstvenih standarda javnog sektora u skladu sa IPSAS, iako možda postoje dodatni specifični pokretači u svakoj od zemalja.

U Austriji su vlasti posebno želele da se pozabave pitanjima fiskalne održivosti i budžetskog deficit-a, kao i da steknu perspektivu celokupne vlade o javnim finansijama, pored one koja je već dostupna na mikro nivou i nivou pojedinačnih subjekata. Obračunsko računovodstvo i budžetiranje bilo je jedan od alata za povećanje transparentnosti javnih finansija, smanjenje obima i mogućnosti fiskalne iluzije, identifikovanje, uvid i merenje „celog slona“<sup>10</sup> kako bi se povećala odgovornost donosilaca odluka da bi se postiglo efikasno korišćenje javnih sredstava.

U Francuskoj su specifični pokretači takođe uključivali poboljšanje budžetskog procesa, uključujući kontrolu opterećenja, plaćanja i obaveza, što je zahtevalo elemente koji su su skladu sa obračunskim računovodstvom.

<sup>7</sup> Događaji razmene znanja o primeni Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor – Izveštaj o događajima održanim u maju i junu 2016. godine, Svetska banka

<sup>8</sup> Na primer, u Francuskoj, iako je bilo mnogo koristi, uključujući poboljšanu svest o državnoj imovini, modernizaciju finansijskih odeljenja, bolje fiskalne informacije i upravljanje, posebno obavezama i opterećenjima, bilo je i nekih izazova, uključujući: visoke troškove novih IT sistema koji su zahtevali mnoga poboljšanja za pripremu pouzdanih finansijskih izveštaja (Revizorski sud je izdao mnoge kvalifikacije u vezi sa finansijskim izveštajima), ograničenu upotrebu uglavnom od strane interne administracije, poteškoće u razumevanju od strane nekih rukovodilaca, nedovoljan spoljni interes, nedostatak vladine komunikacije o finansijskim izveštajima, neki računi ostaju nedovoljno pouzdani.

<sup>9</sup> Događaji razmene znanja o primeni Međunarodnim računovodstvenih standarda za javni sektor – Izveštaj o događajima održanim u maju i junu 2016. godine, Svetska banka

<sup>10</sup> Celi slon: Predlog za integrisanje gotovinskih, obračunskih i računa sa jazom u održivosti, Irwin, Radni dokument /15/261, Međunarodni monetarni fond (2015)

**Grafikon 3. Pregled ciljeva i pokretača zemalja u reformi računovodstva javnog sektora<sup>11</sup>**

 <b>FRANCUSKA</b>	 <b>ŠVAJCARSKA (KONFEDERACIJA)</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>Budžetska reforma (budžetski process, unutrašnje kontrole, orijentacija ka učinku) bila je glavni pokretač, iako reforma prepoznaje vrednost računovodstvenih informacija za potrebe izračunavanja duga, trenutnog duga i KPI.</li><li>Postojala je snažna politička podrška, uključujući učešće predsednika Vlade i parlamentarni konsenzus da računovodstvo treba da pruži pouzdane informacije da bi se potvrdilo i opravdalo korišćenje javnih sredstava, što je demokratski imperativ.</li><li>Pravni osnov za reformu bio je uključen u ustavni podzakonski akt o budžetu (LOLF).</li><li>Parlamentarna komisija (MIOLF) je formirana da bi držala MF odgovornim za reformu.</li><li>Razvijanje francuskih računovodstvenih standarda javnog sektora uzimajući u obzir MSFI i IPSAS.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>Pokretač reforme bio je usmeren ka hvatanju koraka sa budžetskim i računovodstvenim standardima kantona.</li><li>Glavni akter je bilo Federalno ministarstvo finansija u konsultacijama sa Revizorskim sudom.</li><li>Potreba da se u zakonodavstvo uključi "istinito i pravično".</li></ul>
 <b>PORUGAL</b>	 <b>ŠVAJCARSKA (KANTON CIRIH)</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>Pokretač reformi bio je Program ekonomске pomoći koji je zahtevao bolje finansijske informacije, uključujući neto vrednost, dug, konsolidovani neto dug, konsolidovanu EBITDA, krajnji suficit/deficit. Rasturanje fiskalne iluzije.</li><li>Ministarstvo finansija je predvodnik reforme, zasnovane na savetima i predlozima CNC (Telo za računovodstvo javnog sektora) (gde učestvuje Generalni direktorat za budžet (DGO), zajedno sa drugim javnim i profesionalnim telima).</li><li>Politička posvećenost i saradnja između različitih aktera su ključni za započinjanje i nastavak reformskog puta.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>Pokretač reformi bio je zahtev političara [sa nepunim radnim vremenom na poziciji političara] za boljim finansijskim informacijama, a posebno njihov zahtev za informacijama uporedivim sa onim što inače dobijaju u privatnom sektoru.</li><li>Glavni akter je bilo kantonalno Odeljenje finansija.</li><li>Potreba da se u zakonodavstvo uključi "istinito i pravično".</li><li>Potrebna podrška najvišeg rukovodstva</li><li>Komunicirajte previše, a ne premalo</li><li>Obuka (na početku i redovna tekuća)</li><li>Bliska saradnja sa finansijskom revizijom i finansijskim nadzorom.</li></ul>
 <b>AUSTRIJA</b>	
	<ul style="list-style-type: none"><li>Pokretač reforme je bio budžetski deficit u periodu od 65 godina, kao i želja za sprovođenjem dugoročnije perspektive, srednjoročnog okvira rashoda (MTEF), u cilju suprotstavljanja fiskalnim iluzijama.</li><li>Reformu je vodilo MF, uz uključivanje Suda revizije.</li><li>Potreba da se u zakonodavstvo uvrsti osnova za reformu ("istinito i pravično" koja je sadržana u ustavu) kako bi se reforma sprovedla i učinila nepovratnom.</li></ul>

<sup>11</sup> Izvor: Svetska banka, Događaji razmene znanja o primeni Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor – Izveštaj o događajima održanim u maju i junu 2016. godine

# 3



## IZAZOVI I PREPREKE REFORMAMA RJS

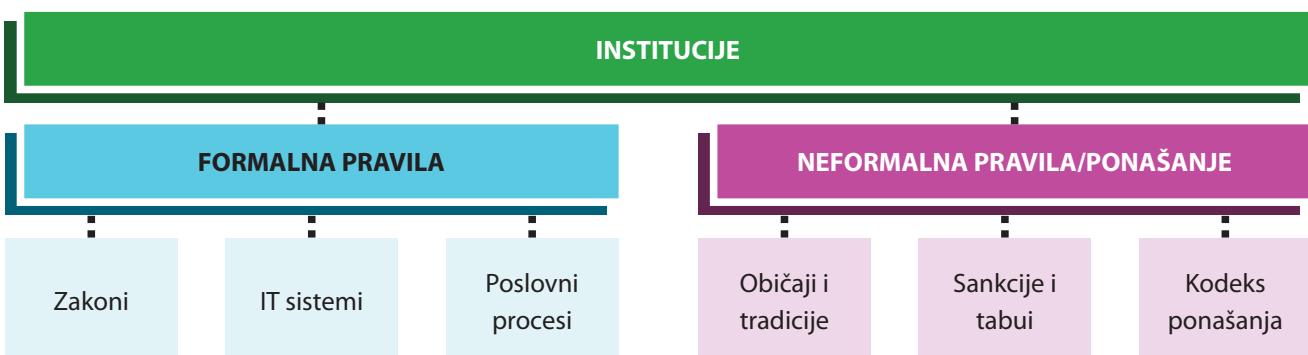
**Reforma računovodstva u javnom sektoru često traje mnogo godina. Razlog za to nije nužno taj što je tehnički aspekti reforme naročito teško zamisliti ili adresirati. Umesto toga, razlog je često taj što su ljudi upoznati i osećaju se komforno u statusu quo i čak mogu imati koristi od toga da stvari ostanu kakve jesu.**

Većina ljudi je malo ili nimalo zainteresovana za promene i opire se promenama, a naročito obimnim reformama koje zahtevaju savladavanje novih veština, uvođenje novih odgovornosti i dodatni obim posla bez dodatnih resursa, kada koristi za te ljude mogu biti nejasne. Kao i sve reforme, i za uspešnu reformu računovodstva u javnom sektoru potrebni su pokretači da se ta reforma održi.

„Vlade mnogih zemalja u razvoju suočavaju se sa podsticajima za pokretanje reformi javnog sektora, ali u fazi sprovođenja politički troškovi često premašuju potencijalne koristi; pa se stoga odustaje od reformi ili su prepustene nestanku. Pravi proboj postignut je u zemljama suočenim sa velikim strukturnim promenama i onim zemljama u kojima je političko rukovodstvo posvećeno ciljevima višeg nivoa. Sve je više prepoznato da faktori političke ekonomije igraju presudnu ulogu.“<sup>12</sup>

Proslavljeni ekonomista, politikolog i dobitnik Nobelove nagrade 1993. godine, Douglas North, prvi je napravio razliku između toga kako bi vladini službenici i drugi akteri trebalo da se ponašaju (formalna pravila) i kako se oni zaista ponašaju (neformalna pravila). Formalna pravila uključuju elemente kao što su ustav zemlje, zakoni i imovinska prava; neformalna pravila uključuju običaje, tradiciju, sankcije, tabue i kodekse ponašanja.

Grafikon 4. Formalna i neformalna pravila u institucijama<sup>13</sup>



<sup>12</sup> Kako učiniti da reforme javnog sektora funkcionišu: Politički i ekonomski konteksti, podsticaji i strategije, Bunse i Fritz, Svetska banka (2012)

<sup>13</sup> Izvor: North, Institucije, institucionalne promene i ekonomski učinak, 1990

Nažalost, reformatori UJF i njihovi razvojni partneri prečesto se fokusiraju samo na formalnu stranu sistema, na primer, na promenu zakona o UJF ili uvođenje nove vladine uredbe za upravljanje gotovinskim bilansima i likvidnošću države. Nije iznenađujuće što rezultat takve akcije u mnogim slučajevima ne dovodi do promena na terenu. Državni zvaničnici i dalje se ponašaju kao i pre stupanja na snagu novog zakona ili propisa. Neformalna pravila nadjačavaju formalna pravila.<sup>14</sup>

Podsticaji i konstelacije zainteresovanih strana su bitni i shodno tome će pristupi reformi koji kombinuju dobro tehničko usklađivanje i razmatranja političke ekonomije verovatno uticati na uspeh u jačanju upravljanja javnim finansijama.<sup>15</sup>

**Još jedan razlog zašto reforma računovodstva u javnom sektoru traje godinama je nedostatak efikasnih pokretača reforme, ukključujući nedostatak jasnih rezultata i ishoda.** Često u takvim slučajevima reforma računovodstva u javnom sektoru daje puno informacija i izveštaja koji se jednostavno ne koriste; ni za donošenje odluka, raspodelu resursa, potrebe transparentnosti niti za upravljanje učinkom.

Sprovođenje obračunskog računovodstva u javnom sektoru je dugoročan projekat, a jasan smer je veoma važan. Nijedna od zemalja koje su odlučile da pokrenu reformu RJS nema istu polaznu tačku, mogućnosti i motivaciju. Važno je da zemlje prepoznaju ovu činjenicu u postavljanju svojih reformskih ciljeva.

Grafikon 5 prikazuje kako se izazovi u sprovođenju reformim mogu okarakterisati u četiri oblasti: Vođstvo, Upravljanje projektima, Resursi i Ponašanje. Izazov ili prepreka mogu se pojaviti u jednom ili više ovih oblasti i mogu se vremenom menjati. Identifikacija vrste izazova je veoma korisna kako bi se mogao razviti način pristupanja izazovu.

**Grafikon 5. Glavni izazovi i prepreke reformama računovodstva u javnom sektoru**



<sup>14</sup> Obuka za upravljanje javnim finansijama, Međunarodni monetarni fond (2017)

<sup>15</sup> Jačanje upravljanja javnim finansijama – Istraživanje pokretača i efekata, Radni dokument za istraživanje politika 7084, Fritz, Sweet i Verhoeven, Grupa Svetska banka (2014)

Stručnjaci za finansijsko upravljanje u Svetskoj banci koji rade u redionu Evrope i centralne Azije primetili su da su u većini zemalja reforme RJS pokretali eksterni tehnički pokretači, a ne domaći interni pokretači. Oni su takođe primetili da, iako su eksterni pokretači efikasni u započinjanju reforme, oni nisu dovoljni da održe sprovođenje i u potpunosti ostvare sve blagodeti reforme. Tamo gde je spoljni podsticaj slab ili je oslabljen (npr. zbog nedostatka finansiranja (resursa)), nedostatak napretka na inicijativi EPSAS ili nedostatka pritiska MFI) i kada nema snažnog unutrašnjeg pokretača, reforme RJS stagniraju (Hrvatska, Poljska, Rumunija) ili daju rezultate koji donosiocima odluka nisu korisni.

Sa druge strane, interni tehnički pokretači, poput onih ugrađenih u zakone i propise, nisu dovoljni za završavanje reforme RJS bez političke podrške (vođstva) i podrške grupa ključnih aktera koji se inače mogu suprotstavljati reformi (Srbija).

U zemljama članicama EU i državama koje su na putu pridruživanja EU (Albanija, Crna Gora, Severna Makedonija, Srbija) ili zemljama kandidatima (Moldavija, Ukrajina) se čini da su reforme RJS uglavnom pokretali eksterni faktori kao što su direktive EU koje zahtevaju obračunsko računovodstvo za fiskalno izveštavanje u okviru ESA 2010 i EUROSTAT inicijative za razvoj i primenu Evropskih računovodstvenih standarda za javni sektor (EPSAS). Ostali eksterni tehnički pokretači uključili su rezultate dijagnostičkih pregleda UJF koji upoređuju sistem UJF zemlje uključujući: Analize javnih rashoda i finansijske odgovornosti (PEFA), IPSAS analize nedostataka, rezultate Otvorene budžetske inicijative, i izveštaje MMF-a (Azerbejdžan, Kazahstan, Kirgistan, Srbija). Netehnički eksterni pokretači su uključivali preporuke međunarodnih finansijskih institucija, razvojnih partnera, donatora i čak komercijalnih banaka ili agencija za kreditni rejting (Jermenija, Gruzija, Ukrajina, Uzbekistan).

Iako su eksterni pokretači bili dominantni pokretači reforme računovodstva u javnom sektoru u zemljama PULSAR-a, interni pokretači takođe su igrali određenu ulogu. Uz ohrabrenje razvojnih partnera, reforma RJS često je bila uključena u šire vladine strategije reforme UJF (Albanija, Moldavija, Rusija, Srbija), kao i u nove zakone koji zahtevaju poboljšane standarde RJS.

Primeri internih pokretača uključuju nova pitanja koja se odnose na upravljanje fiskalnim rizikom, praćenje docnji (Srbija), povećanu upotrebu javno-privatnih partnerstava i želju za unapređenim upravljanjem sredstvima.

U većini zemalja je glavni sponsor reformi Ministarstvo finansija (MF), često uz podršku Vrhovne revizorske institucije (Austrija) i profesionalne računovodstvene organizacije (PRO) (Portugal, Velika Britanija). Iako je MF prirodni šampion i nosilac realizacije, reforma RJS takođe zahteva širo političku podršku (vođstvo) od strane vlade, jasan strateški plan i aktivnosti na izgradnji kapaciteta. Uobičajena greška u realizaciji uključuje usvajanje ad hoc i postepenog pristupa (nedostatak upravljanja projektima), kao i usredsređivanje na procedure i propise bez dovoljne podrške ključnih aktera (ponašanje), npr. računovođe u javnom sektoru, rukovodstvo, parlament, javne institucije i građani, kao i loša komunikacija o stvarnim očekivanim ciljevima i planovima za upravljanje promenama u okviru reforme RJS (upravljanje projektima i vođstvo).

Pored toga, troškovi i dodatno radno opterećenje koje nosi RJS su trenutni i značajni. Koristi se čine daleko udaljenijima i nematerijalnijima, naročito ako se ne prenose na pravi način. Oslanjanje na jakog šampiona često je dodatni izvor rizika ako se taj šampion zameni ili se povuče (Srbija) što može dovesti do usporavanja ili čak preokretanja reformskih putanja.

Ukratko, čini se da će se najbolji rezultati reforme RJS postići ako postoji dobra kombinacija internih, eksternih, tehničkih i netehničkih pokretača koji mogu podržati ne samo početak već i potpunu primenu reforme RJS.

# 4



## TEHNIČKI POKRETAČI

### INTERNI TEHNIČKI POKRETAČI

**Reforma računovodstva u javnom sektoru podržava šire reforme UJF.** UJF odnosi se na skup zakona, pravila, sistema i procesa koje vlade (i podnacionalni nivoi vlasti) koriste za mobilizaciju prihoda, raspodelu javnih sredstava, sprovođenje javne potrošnje, obračun sredstava i dobijanje rezultata revizije. Reforme UJF imaju tri šira glavna cilja, i to: **(i) Fiskalna održivost:** ukupni nivo naplate poreza i javne potrošnje u skladu sa fiskalnim ciljevima i ne generišu neodrživi nivo javnog duga, **(ii) Efikasnost:** budžeti se opredeljuju u skladu sa vladinim prioritetima (alokativna efikasnost), a količina i kvalitet pruženih usluga maksimiziraju se u okviru raspoloživih resursa (tehnička efikasnost), **(iii) Transparentnost i odgovornost:** budžet i druga finansijska dokumentacija su javno dostupni, a učešće javnosti u ključnim procesima UJF je omogućeno i podstaknuto tako da promoviše veću odgovornost u vezi sa korišćenjem javnih sredstava i imovine i pomogne u sprečavanju korupcije.<sup>16</sup>

Glavne inovacije u UJF fokusiraju se na određena pitanja, kao što su fiskalni položaj vlade, upravljanje finansijskim rizikom i značajni rezultati javne potrošnje. Ove inovacije ne mogu biti uspešno sprovedene bez prateće infrastrukture informacija i procesa, posebno

računovodstvenih i budžetskih okvira i administrativnih kapaciteta za bavljenje proširenim zahtevima vlade. Ova infrastruktura mora da bude modernizovana ubrzano sa ostalim reformama.<sup>17</sup>

**Računovodstvo je osnovni gradivni element sistema UJF.** Ono određuje veći deo sadržaja i klasifikaciju informacija obrađenih u procesu upravljanja javnim finansijama i utiče na osnovne ciljeve UJF. Takođe pruža jasnu ilustraciju kako merodavna pravila, uključujući ona u regulatornom okviru, mogu transformisati korisne podatke u informacije koje su od suštinskog značaja i kako odsustvo takvih pravila može našteti upotrebi potencijalno vrednih informacija. Državni računi prepoznaju dve vrste finansijskih zaliha i tokova: novac primljen ili isplaćen tokom fiskalnog perioda i zarađeni novac ili obaveze nastale tokom tog perioda. Svaka osnova pruža korisne informacije, a jedna ne može biti zamjenjena drugom. Gotovinska osnova izveštava o nominalnom suficitu ili zahtevima za zaduzivanjem i kratkoročnom uticaju državnih finansija na ekonomiju. Obračunska osnova pruža informacije o državnoj imovini i obavezama i njenom fiskalnom položaju, bez obzira na to kada su sredstva stvarno primljena ili isplaćena. Gotovinska osnova prikazuje gotovinu koju institucije troše u proizvodnji javnih usluga; obračunska osnova prikazuje potrošene resurse.<sup>18</sup>

<sup>16</sup> Izgradnja efikasnih, odgovornih i inkluzivnih institucija u Evropi i centralnoj Aziji: Pouke iz regionala, Grupa Svetske banke (2020)

<sup>17</sup> Upravljanje javnim finansijama i njegova arhitektura u nastajanju, Cangiano, Curristine i Lazare, Međunarodni monetarni fond (2013)

<sup>18</sup> Ibid

Informacije obračunskog računovodstva služe svim glavnim ciljevima UJF, te pružaju potpuniji prikaz fiskalne pozicije vlade, jer uključuju nelikvidirane obaveze koje će se plaćati u buduće periodu i zanemaruje računovodstvene trikove koji preusmeravaju priznavanje primanja ili isplata iz jednog perioda u drugi. Poboljšava raspodelu, jer se programima ili odeljenjima naplaćuju troškovi resursa koje troše, bez obzira na račun sa kojeg vrše plaćanje. Slično tome, rukovodioci su senzibilisani za troškove i mogu imati veći podsticaj i mogućnost da efikasno posluju. Konačno, na taj način se jača finansijska odgovornost, jer građani imaju jasniju sliku o troškovima javnih programa i aktivnosti.<sup>19</sup>

Sistemi Upravljanja javnim finansijama (UJF) podržavaju donošenje odluka o fiskalnim politikama i podstiču sprovođenje budžeta i izveštavanje. Nedostaci takvih sistema mogu dovesti do nedostatka fiskalne discipline i makroekonomске nestabilnosti, oslabiti usklađenost između raspodele javnih resursa i prioriteta nacionalne politike i doprineti većem rasipanju i korupciji u pružanju javnih usluga.<sup>20</sup> Pregledi javne potrošnje (PER) i Ankete o praćenju javne potrošnje (PETS) pomažu u identifikovanju osnovnih slabosti u javnim finansijama koje utiču na kvalitet informacija dostupnih vlasti i na taj način narušavaju sposobnost vlade da pruža usluge svojim građanima.<sup>21</sup>

Analizom iskustava u sprovođenju različitih vrsta reformi UJF, uključujući reforme računovodstva u javnom sektoru i usvajanja obračunskog računovodstva, mnogim stručnjacima se čini da su navedeni očekivani efekti tih reformi precenjeni. Međutim, postoje neke koristi koje se gotovo uvek ostvaruju, i uključuju sledeće:

- Bolje razumevanje razlika između važećih nacionalnih računovodstvenih standarda javnog sektora i međunarodnih normi kao što su Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor
- Pozitivni koraci ka rešavanju bilo kakvih složenosti, fragmentacije i nejasnoća u nacionalnom pravnom okviru za računovodstvo u javnom sektoru

- Potpuniji popis različitih računovodstvenih sistema i IT infrastrukture koji se trenutno koriste u javnom sektoru, često uz plan njihovog boljeg usklađivanja i integracije
- Jednostavnije *ad hoc* ispitivanje i analiza troškova javnog sektora
- Bolje statističke informacije za potrebe usklađenosti i izveštavanja

Konkretnе koristi, ciljevi i motivi reforme računovodstva u javnom sektoru mogu istovremeno biti i dobri pokretači reformi javnog sektora.

Usvajanje obračunskog računovodstva često je deo i ima za cilj da olakša šire inicijative za reformu javnog upravljanja.

Motivi za reforme koji se najčešće spominju kao odgovor na istraživanje OECD-a iz 2017. godine<sup>22</sup> su bili:

- Predstavljanje pravičnog prikaza javnih finansija
- Procena punih troškova vladinih operacija
- Uvođenje ili unapređenje kulture učinka
- Modernizacija javnog upravljanja

## KONCEPTI PROMENE

Savremeni koncepti lanca rezultata ili teorije promena pružaju logički model uticaja koji polazi od utvrđivanja problema koji može pokrenuti stvaranje snažnih pokretača za sprovođenje promene i radnji koje dovode do rezultata koji se dalje mogu koristiti za promenu ponašanja i postizanje direktnih očekivanih ishoda. Trajna promena ponašanja može dugoročno dovesti do postizanja merljivog i održivog uticaja na stvaran operativni i finansijski učinak. Takav model može se prilagoditi da bi se razumela osnova za reformu RJS u smislu pokretača, rezultata i ishoda koji mogu biti posredni, širi ciljevi i akcije koje vode do krajnjeg uticaja.

<sup>19</sup> Upravljanje javnim finansijama i njegova arhitektura u nastajanju, Cangiano, Curristine i Lazare, Međunarodni monetarni fond (2013)

<sup>20</sup> Jačanje upravljanja javnim finansijama: Istraživanje pokretača i efekata, Radni dokument za istraživanje politika 7084, Fritz, Sweet i Verhoeven, Grupa Svetska banka (2014)

<sup>21</sup> Ibid

<sup>22</sup> Obračunske prakse i iskustvo u reformama u zemljama OECD, Moretti, OECD Publishing, Pariz (2017)

## STUDIJA SLUČAJA 2: REFORMA RJS UZ POLITIČKU PODRŠKU U ALBANIIJ

DR. DRITAN FINO, DIREKTOR, MINISTARSTVO FINANSIJA I PRIVREDE, ALBANIJA

Mnogo je razloga zašto je Republika Albanija preduzela reformu računovodstva u javnom sektoru kako bi primenila standarde obračunskog računovodstva. Računovodstvo javnog sektora u Albaniji suočavalo se sa nekoliko nedostataka, na primer:

- Postoji određeni nivo nesigurnosti u pogledu preciznog sastava subjekata javnog sektora i to treba rešiti zajedno sa planiranim koracima za konsolidaciju finansijskih izveštaja
- Pravni okvir za finansijsko računovodstvo i izveštavanje u javnom sektoru je složen, fragmentiran i dvosmislen
- Ne postoje formalni računovodstveni standardi za javni sektor
- Ne postoji stručno obrazovanje i kvalifikacije u oblastima finansija i računovodstva javnog sektora
- U Albaniji ne postoji profesionalno telo za stručnjake za finansije u javnom sektoru
- Ne postoji etički kodeks za računovođe u javnom sektoru

Iz ovih pitanja je jasno da je posebno važno poboljšati računovodstvo u javnom sektoru u Albaniji. Kvalitetno finansijsko izveštavanje javnog sektora je kamen temeljac dobrog funkcionisanja javnog sektora i nalazi se u samom središtu javnog sektora koji donosi vrednost za novac.

### Očekuje se da će poboljšano finansijsko izveštavanje u javnom sektoru:

- Obezbediti veću transparentnost i odgovornost finansijskih odluka koje zemlje donose za donatore, građane i investitore. Pouzdane informacije su važne za sve međunarodne donatore i za proces evropskih integracija Albanije. To je takođe jedan od zahteva pregovaračkog procesa za pristupanje EU.

- Pružiti potpune informacije za bolje donošenje odluka, na primer, kroz bolje razumevanje svih sredstava i obaveza. Kompletne informacije su neprocenjive za efikasno srednjoročno finansijsko planiranje kako bi se omogućilo efikasnije korišćenje javnih sredstava.
- Osigurati potpuni popis sredstava i zaliha, na osnovu čega će subjekti moći da zaključe da li se koriste delotvorno i ekonomično u cilju pružanja usluga. Svi državni subjekti unutar jurisdikcije koji prate isti računovodstveni okvir omogućavaju poređenje i identifikaciju najbolje prakse koja se može ponoviti u drugim državnim subjektima kako bi se eliminisalo rasipanje.
- Unaprediti kvalitet državnog okvira za izveštavanje. Korišćenjem međunarodno priznatog okvira izveštavanja, državni finansijski izveštaji zasnovani na obračunskom principu podržaće pravednije i tačnije kreditne rejtinge i ohrabriće strane direktnе investicije.
- Podržati konvergenciju računovodstva privatnog sektora i javnog sektora. U Albaniji je poslednjih godina došlo do brojnih promena i poboljšanja na polju računovodstva u privatnom sektoru, pa je veoma važno poboljšati računovodstvo i u javnom sektoru.

**Politička podrška je preko potrebna.** Vlada se u strategiji UJF obavezala na primenu obračunskog računovodstva, a Ministarstvo finansija je odgovorna institucija za te aktivnosti. Pored vođenja reforme sa tehničkog aspekta, snažnija i energičnija politička podrška, posebno Ministarstva finansija, značajno olakšava tehničke napore. Primena IPSAS-a nije mali izazov i ovakva podrška je preko potrebna.

Kompletan tekst studije slučaja priložen je u **Aneksu 2.**

Na operativnom nivou u brojnim zemljama, obračunsko računovodstvo se pokazalo korisnim za bolju procenu učinka odeljenja i operativnih jedinica. To uključuje poređenje operativnih troškova i rastuću odgovornost

rukovodilaca za finansijske operativne rezultate.<sup>23</sup> Detaljna dodata vrednost obračunskog računovodstva na operativnom nivou data je u tabeli u Aneksu 1 u kome su predstavljeni lanci rezultata.

Grafikon 6. Model logičkog uticaja



## OBRAČUNSKI PODACI SU GRADIVNI ELEMENT ZA BOLJE FISKALNE INFORMACIJE

U akademskoj literaturi se često navodi da je obračunsko računovodstvo osnova dobrog fiskalnog upravljanja, jer dopunjuje gotovinsko računovodstvo u okviru koga vlade mogu doći u iskušenje da odlazu isplate gotovine, prosleđuju novčana primanja ili neotkrivaju obaveze i opterećenja javnog sektora. Takođe, akademske studije često smatraju da bi obračunske reforme trebalo da dovedu do novih, boljih načina procene finansijskog položaja vlada, na primer, analizom varijacija neto vrednosti javnog sektora. Iako su ovi argumenti nesumnjivo validni, države ih često ne spominju kao specifične ciljeve ili ishode svojih reformi prelaska na obračunsko računovodstvo. Na primer, vrlo je malo zemalja usvojilo nove fiskalne naslove zasnovane na bilansu stanja nakon obračunskih reformi ili razvilo finansijske pokazatelje specifične za tu zemlju. Umesto toga, većina zemalja smatra da je veća verovatnoća da će koristi od obračunskih reformi biti indirektne.

U kontekstu rasta deficit-a i nivoa javnog duga, transparentnost duga postala je od ključne važnosti iz nekoliko razloga: poveroci moraju u potpunosti proceniti održivost duga svojih potencijalnih zajmoprimeca, građani treba da pozivaju svoje vlade na odgovornost za dug koji preuzmu i zajmoprimeci treba da dizajniraju strategije zasnovane na jasnom razumevanju nivoa i profila troškova/rizika njihogovo portfelja duga. Iznosi deficit-a i duga utvrđuju se putem državnog računovodstvenog i nacionalnog računovodstvenog sistema. Kvalitet i sveobuhvatnost podataka koje proizvode ti sistemi će

uticati na sposobnost vlade da proceni svoje finansije i imovinu i donosi informisane i odgovarajuće odluke. Neki stručnjaci tvrde da je odsustvo obračunskog računovodstva sa potpunim obelodanjivanjem podataka o javnom dugu u javnom sektoru osnovni uzrok dužničke krize. Ministarstva finansija koja pokušavaju da uvere široki spektar zainteresovanih strana u korisnosti reforme uvođenja obračunskog računovodstva možda žele da istaknu da ishode treba procenjivati ne samo u smislu direktnih uticaja objavljivanja finansijskih izveštaja zasnovanih na obračunskom principu, već i u smislu indirektnih koristi za kvalitet i potupnost fiskalnih izveštaja, kao i ukupnog poboljšanja fiskalne transparentnosti, koja će verovatno biti značajnija.



Jedan od stubova transparentnosti duga je širenje pravovremenih, sveobuhvatnih i tačnih podataka. Da bi stekla potpunu sliku o tome koliko dobro zemlje prolaze sa ovim merama, Svetska banka je kreirala *Transparentnost duga: Toplotna mapa za izveštavanje o dugu*<sup>24</sup> koja prikazuje prakse objavljivanja podataka o javnom dugu u zemljama IDA. Mapa prati stotine javnih veb lokacija nacionalnih vlasti kako bi se procenio učinak zemalja uz ključne pokazatelje kao što su dostupnost, pokrivenost, učestalost statistike duga i dostupnost strategije duga i godišnjeg plana zaduživanja. Mapa se ažurira na polugodišnjoj osnovi, sa ciljem podsticanja napora zemalja da poboljšaju svoje strategije objavljivanja.

<sup>23</sup> Dobijanje dodatne vrednosti iz obračunskih reformi, Žurnal o budžetiranju OECD: Tom 2018/1, Moretti i Youngberry, OECD (2018)

<sup>24</sup> <https://www.worldbank.org/en/topic/debt/brief/debt-transparency-report>

# STUDIJA SLUČAJA 3: 65 GODINA BUDŽETSKOG DEFICITA U AUSTRIJI

BERNHARD SCHATZ, ČLAN REFORMSKOG TIMA U AUSTRIJSKOM MINISTARSTVU FINANSIJA U VREME SPROVOĐENJA IPSAS REFORME, KASNIJE STRUČNJAK U AUSTRIJSKOM SUDU REVIZIJE, SADA ČLAN ODBORA ZA MEĐUNARODNE RAČUNOVODSTVENE STANDARDE ZA JAVNI SEKTOR (IPSASB) I VIŠI RUKOVODILAC, PRICEWATERHOUSECOOPERS

Glavni pokretač reforme računovodstva u javnom sektoru u Austriji može se posmatrati na dva nivoa:

- **Savezni nivo.** Izveštavanje na saveznom nivou, kako za izveštavanje o izvršenju budžeta, tako i za finansijsko izveštavanje, smatrano je staromodnim i koristilo je sisteme koji su datirali iz 1930-ih godina. *Budžet na saveznom nivou tokom 65 godina nije zabeležio suficit i bilo je jasno da to nije održivo.*
- **Pokrajinski i lokalni nivo.** U javnom finansijskom sektoru bilo je raznih skandala, naročito nakon finansijske krize 2008. godine, između ostalog propast Hypo Alpe Adria banke iz Koruške. Ovo je pokrajinu dovelo do ivice bankrota zahtevajući podršku savezne vlade. Jedan od ishoda ove krize bio je zahtev za sveobuhvatnim finansijskim izveštajima na nivou pokrajina i lokalnom nivou koji ranije, između ostalog, nisu sadržali konsolidovane finansijske izveštaje, već su uključivali samo novčane tokove umesto obračunskih stavki i nisu obelodanjivali državne garancije.

Ostali tehnički pokretači reforme su:

- **Novi računovodstveni informacioni sistemi.** Mnogo godina pre reforme, vlada je uvela novi računovodstveni informacioni sistem koji je zamenio mnoštvo starih sistema. Zajedno sa svim savremenim računovodstvenim sistemima, ovaj novi sistem već je imao funkciju računovodstva na obračunskoj osnovi. U trenutku uvođenja novog sistema, bili su potrebni značajni naporci za ograničavanje obračunske funkcionalnosti tako da može da radi samo na gotovinskoj osnovi. Prelazak na obračunsko računovodstvo bilo je relativno jednostavno pitanje iz perspektive prelaska na obračunsku funkciju.
- **Finansijskoosoblje.** Slično tome, novozaposleno finansijsko osoblje u javnom sektoru imalo je tendenciju obrazovanja po obračunskim stawkama, te je bilo skupo prekvalifikovati ih za gotovinsko računovodstvo. Ovde treba napomenuti da je postojeće finansijsko osoblje provelo karijeru na gotovinskom računovodstvu, te je bilo otpora uvođenju obračunskih tehnika – u suštini, moglo bi se smatrati da nemaju šta da dobiju, ali imaju mnogo da izgube.

## KRITIČNA ULOGA OBUKE I OBRAZOVANJA ZA DOBIJANJE PODRŠKE

**Uz promovisanje međunarodnih standarda računovodstva u javnom sektoru, takođe je presudno da nacionalni akteri – računovođe, revizori, nevladine organizacije ili osoblje parlamentarnih budžetskih kancelarija—imaju priliku za obuku kako bi ih bolje razumeli, shvatili njihove koristi i stvorili pokretače reformi.** Ovo je presudno da bi se takvim zainteresovanim

stranama omogućilo informisano diskutovanje o načinu na koji principi i standardi treba da budu usvojeni i prilagođeni nacionalnim sistemima, kao i da bi se prosudilo da li se jednom uvedene aplikacije adekvatno primenjuju. Nasuprot tome, ako se standardi široko promovišu, ali uz malo provere kako se oni primenjuju u praksi, to može podstići mimikriju, tj. imitaciju standarda bez stvarne namere ili sposobnosti da se oni koriste za predviđene efekte.<sup>25</sup>

<sup>25</sup> Politička ekonomija reformi upravljanja javnim finansijama – Iskustva i implikacije za dijalog i operativni angažman, Fritz, Verhoeven i Avenia, Grupa Svetska banka (2017)

# EKSTERNI TEHNIČKI POKRETAČI

Postoje različiti eksterni pokretači reforme računovodstva u javnom sektoru na obračunskoj osnovi, kao što su međunarodne finansijske institucije i trgovinski blokovi. Među njima u kontekstu zemalja PULSAR-a najvažnija je Evropska komisija i zahtevi Evropske unije. Za njima ne zaostaju zahtevi za nadzorom institucija poput Međunarodnog monetarnog fonda koji su u velikoj meri u skladu sa zahtevima EU. Takođe može postojati element konkurenčije između zemalja, posebno onih zemalja u regionima Evropske susedske politike i proširenja EU.

Iz spoljne perspektive Evropske komisije, obezbeđivanje jedinstvenih i uporedivih računovodstvenih praksi zasnovanih na obračunskom načelu za sve sektore opšte države u okviru EU poboljšava kvalitet podataka na kojima se zasniva izveštavanje u skladu sa Evropskim sistemom računa (ESA) i posledično poboljšava budžetski nadzor i fiskalno praćenje na makro nivou kako bi se omogućilo adekvatno donošenje odluka o fiskalnoj politici.<sup>26</sup>

Trenutno fiskalno praćenje na makro nivou EU koristi statistički okvir. Član 126 Ugovora o funkcionisanju Evropske unije (TFEU) definiše da će „države članice izbegavati prekomerni državni deficit“ i zahteva od Komisije da nadgleda odnos planiranog ili stvarnog državnog deficitu i odnos državnog duga prema bruto domaćem proizvodu. Nijedan od ovih pokazatelja u principu ne bi trebalo da premaši referentne vrednosti navedene u Protokolu br. 12 o postupku prekomernog deficitu, koji je priložen uz Ugovor. Protokol definiše ove vrednosti na 3%, odnosno 60% za deficiti i dug, i postavlja zahtev da je potrebno slediti definicije Evropskog sistema nacionalnih i regionalnih računa (ESA 2010), što je statistički okvir za opisivanje ekonomije.<sup>27</sup>

ESA 2010 evidentira tokove po obračunskom principu. Stoga se pristup merenju zasnovan na obračunskoj osnovi prati u čitavom sistemu nacionalnih računa uključujući račune opšteg nivoa države.

Obračunsko računovodstvo je osnova za celokupno makro statističko računovodstvo, kao i u okviru ESA, jer je najpogodnije za analizu, nadzor i savete o politikama. Ali ESA je makro statistički okvir. Nije primenljivo na mikro nivou pojedinačnih subjekata. Prema tome, sastavljanje ESA računa znači korišćenje raspoloživih računa na nivou subjekata, koji su i sami sastavljeni u skladu sa nacionalnim državnim računovodstvenim standardima i njihovo transformisanje u ESA termine. Kada se ovi nacionalni računovodstveni standardi zasnivaju na gotovini, postoji potreba da se oni transformišu u obračunske podatke, a to može stvoriti brojne poteškoće.<sup>28</sup> Posedovanje revidiranih podataka o finansijskom izveštavanju na nivou subjekata na obračunskoj osnovi bi smanjilo rizik od sistematskih grešaka u podacima koji se koriste za pripremanje državne finansijske statistike, a samim tim i u podacima koji se koriste za donošenje politika.<sup>29</sup>

Član 3 Direktive Saveta 2011/85/EU navodi sledeće: *Što se tiče nacionalnih sistema računovodstva u javnom sektoru, države članice će uspostaviti sveobuhvatne računovodstvene sisteme za javni sektor koji će dosledno pokrivati sve podsektore opšte države i sadržati informacije potrebne za prikupljanje podataka o obračunskim rezultatima s ciljem pripreme podataka zasnovanih na standardima ESA 95 (trenutno se u EU primenjuju ESA 2010). Ovi računovodstveni sistemi za javni sektor biće predmet interne kontrole i nezavisne revizije.<sup>30</sup>*

## SPECIFIČNI POKRETAČI REFORME RAČUNOVODSTVA U JAVNOM SEKTORU KOD ZAINTERESOVANIH STRANA

**Delotvorni sistemi UJF zahtevaju visokokvalitetne, profesionalne finansijske kadrove.** Podjednako je jasno da profesionalne računovodstvene organizacije (PRO) imaju jedinstvenu ulogu u obezbeđivanju ovih pojedinaca od ključnog značaja. Ipak, u mnogim zemljama širom sveta je uključivanje profesije u javni sektor u tom smislu veoma ograničeno, pa čak i nepostojeće.<sup>31</sup> Međutim, okruženje se menja, a PRO priznaju da mogu imati istaknutiju ulogu u pritisku na vlade širom sveta da sprovedu reformu svojih sistema finansijskog upravljanja usled globalnih izazova.

<sup>26</sup> Prikupljanje informacija vezanih za potencijalni uticaj, uključujući troškove, uvođenja obračunskog računovodstva u javni sektor i tehnička analiza održivosti pojedinačnih IPSAS standarda, Pipremjeno za Evropsku komisiju, PwC (2014)

<sup>27</sup> Ka primeni harmonizovanih računovodstvenih standarda javnog sektora u državama članicama, Radni dokument zaposlenih Evropske komisije (2013)

<sup>28</sup> ESA računi se izrađuju u mnogim zemljama EU iz javnih računovodstvenih sistema na gotovinskoj osnovi, na koje se primenjuje niz 'obračunskih prilagođavanja'. Ova prilagođavanja procenjuju se na makro osnovi, kao rezultat aproksimacije. Tamo gde na mikro nivou ne postoje obračunski računi, finansijske transakcije i bilansi stanja moraju se izvoditi iz kombinacije različitih izvora, što dovodi do 'statističkog odstupanja' između deficitu prikupljenog kroz nefinansijske račune i deficitu prikupljenog preko finansijskih računa.

<sup>29</sup> Ka primeni harmonizovanih računovodstvenih standarda javnog sektora u državama članicama, Radni dokument zaposlenih EK (2013)

<sup>30</sup> Ibid

<sup>31</sup> Na primer, PRO u samo četiri od 14 zemalja PULSAR Programa pružaju profesionalnu obuku i kontinuirano obrazovanje posebno za računovođe u javnom sektoru. Videti „Analiza stanja okruženja u oblasti računovodstva i izveštavanja u javnom sektoru u zemljama korisnicama PULSAR programa“ – Svetska banka, (2020)

Profesionalci iz celog sveta znaju šta je potrebno i imaju veštine da sprovedu promene kao podršku izgradnji kapaciteta. Odluka o delovanju, međutim, leži na vladama, pa je dužnost profesije da svojim glasom informiše, podstakne i po potrebi izvrši pritisak na vlade da reformišu svoje sisteme UJF.

Jedan od primera kada PRO deluje kao pokretač računovodstvenih reformi u javnom sektoru je Ovlašćeni institut za javne finansije i računovodstvo (CIPFA) Velike Britanije. CIPFA godinama krči put javnim finansijama na globalnom nivou, zalažeći se za stabilno rukovođenje javnim finansijama i dobro upravljanje širom sveta, kao vodeći komentator upravljanja i računovodstva javnog novca.

CIPFA promoviše obračunsko računovodstvo pomažući vladama da primene IPSAS.

CIPFA i IFAC su u novembru 2018. godine pokrenuli zajednički izveštaj o razvoju novog indeksa Međunarodne finansijske odgovornosti u javnom sektoru,<sup>32</sup> koji pruža sliku o obimu obračunskog računovodstva i usvajanju Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor. Cilj mu je takođe da omogući bolje razumevanje planova reforme računovodstva i budžetiranja i pomogne u podsticanju reformi UJF.

Tabela u nastavku predstavlja tipične pokretače obračunskih reformi u javnom sektoru kod različitih zainteresovanih strana.

**Tabela 1. Grupe zainteresovanih strana RJS sa pokretačima**

Zainteresovana strana	Pokretač
<b>Sve zainteresovane strane</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bolje informisanje i upravljanje resursima, uključujući prihode, izdatke, imovinu, dug i troškove finansiranja duga, obaveze i potencijalne obaveze</li> <li>• Pravovremenije informacije za donošenje odluka, procenu učinka i odgovornost</li> <li>• Pomoći u radu javnih službi širom sveta poboljšanjem protoka finansijskih informacija i smanjenjem tereta regulacije i poštovanja propisa</li> </ul> <p><b>Razlozi za otpor mogu uključivati sledeće:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Transparentnost smanjuje delovanje neformalnih pravila, diskreciju, moći i mogućnosti za zloupotrebu moći, uključujući korupciju</li> <li>• Interesne grupe za održavanje <i>status quo</i>: Novi učesnici i pravila predstavljaju pretnju</li> <li>• Strah/otpor prema većoj odgovornosti za finansijski učinak, naročito ako je važeći okvir odgovornosti oslabio</li> <li>• Znanje o načinu funkcionisanja važećeg sistema: Nema želje za savladavanjem novih sistema, pravila, izveštaja i podložnosti većoj kontroli</li> </ul>
<b>Vlada Ministarstvo finansija</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Predstaviti pravičan prikaz javnih finansija</li> <li>• Bolje fiskalne informacije uključujući smanjenje fiskalne iluzije.</li> <li>• Povećano upravljanje sredstvima</li> <li>• Presudan korak u primeni obračunskog budžetiranja, uključujući adresiranje negativnih posledica gotovinskih budžeta, kao što je ponašanje cikličnog zaustavljanja i pokretanja učesnika u budžetu</li> <li>• Veštine javnih računovođa na višem nivou kako bi se uklopile sa povećanom složenošću u javnom sektoru, u rasponu od, na primer, finansiranja i razvoja infrastrukturnih projekata do jedinstvenih modela pružanja usluga (na primer, modeli javno-privatnog partnerstva često su potrebni za pristup finansiranju, unošenje složenosti u upravljanje, računovodstvo i izveštavanje)</li> </ul>

<sup>32</sup> Međunarodni indeks finansijske odgovornosti javnog sektora – Izveštaj o stanju 2018, CIPFA, IFAC  
<https://www.ifac.org/system/files/uploads/IFAC-CIPFA-Public-Sector-Index-2018-Status.pdf>

Zainteresovana strana	Pokretač
<b>Ministarstva</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bolji nadzor i praćenje odeljenja i regionala</li> </ul>
<b>Budžetski subjekti</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bolje informacije o celokupnom trošku programa ili budžetskih subjekata</li> </ul>
<b>Podnacionalni nivo vlasti</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Omogućavanje pregleda potrošnje radi procene uticaja i delotvornosti različitih programa i određivanja prioriteta</li> </ul>
<b>Parlament</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Lakši nadzor, više informacija koje se mogu koristiti tokom revizija, pregleda, rasprava</li> </ul>
<b>Vrhovna revizorska institucija</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mogućnost za razvoj karijere kadrova i povećan kapacitet računovođa u javnom sektoru</li> <li>• Ako se uvode zajedno sa modernim informacionim sistemima, mogućnost direktnog pristupa i istraživanja obračunskih podataka u realnom vremenu</li> <li>• Podsticanje zahteva da Vlada bude odgovornija u upravljanju javnim resursima</li> <li>• Više transparentnosti nacionalnog budžeta</li> <li>• Kvalitet obračunskog računovodstva poboljšan je obezbeđivanjem pouzdanosti vladinih finansijskih izveštaja</li> <li>• Promovisanje delotvornog korišćenja finansijskih podataka dobijenih iz obračunskog računovodstva</li> </ul>
<b>Nacionalni zavodi za statistiku</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Lakše i preciznije prikupljanje ESA, GFS, izveštaja o fiskalnom riziku i ostalih statističkih podataka zbog smanjene potrebe za prilagođavanjem i procenom transformacije kako bi se udovoljilo njihovim zahtevima na obračunskoj osnovi</li> </ul>
<b>Fiskalne vlasti</b>	
<b>Evropska unija</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Jednostavnije praćenje statističkih i drugih izveštaja nadzora, uključujući ESA, GFS i praćenje prekomernog deficit-a</li> </ul>
<b>Međunarodni monetarni fond</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Uporedivost zemlje</li> </ul>
<b>Međunarodne finansijske institucije</b>	
<b>Opozicija</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Lakši javni nadzor. Vlada, usvajanjem međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor ili sličnih standarda koje su razvili nezavisni subjekti za definisanje standarda, ima manje prostora da osmisli ili usvoji samo povoljne računovodstvene standarde i odluči da ignoriše nepovoljne standarde</li> </ul>
<b>NVO</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Jednostavnije međunarodno poređenje</li> </ul>
<b>Civilno društvo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Više mogućnosti da se utiče na vladu zahvaljujući pristupu kompletnoj slici o vladinim finansijama</li> <li>• Povećano razumevanje načina upravljanja javnim novčanikom i da li se porezi efikasno i delotvorno koriste</li> <li>• Doprinos poboljšanoj pismenosti građana o računovodstvu u javnom sektoru</li> </ul>

Zainteresovana strana	Pokretač
<b>Šefovi računovodstva</b> <b>Računovođa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Veći prestiž i vidljivost Prelaska sa knjigovodstva na računovodstvo i finansijsko upravljanje</li> <li>Ojačana uloga, posebno ako će računovođe imati povećanu odgovornost: prelazak sa pružanja informacija o rashodima u odnosu na budžet i funkcija finansijskog kontrolora, na proširenu ulogu obavljanja analize troškova i finansijskih trendova, pripremanja strateških prognoza i predstavljanja preporuka za politike rukovodiocima</li> <li>Kako su međunarodni standardi sve složeniji, profesionalne računovođe će biti potrebne za upravljanje računovodstvenim sistemima, pripremanje finansijskih izveštaja i drugih finansijskih izveštaja i njihovo tumačenje za potrebe rukovodstva, itd.</li> <li>Povećana sposobnost donošenja ili uticanja na okvire politika i svakodnevne odluke</li> <li>Razvoj karijere u smislu učenja novih veština i tehnika</li> <li>Potrebne veće tehničke veštine mogu rezultirati rastom plata</li> <li>Više mogućnosti za ulazak računovođa u javni sektor iz privatnog sektora, kao i onih koji završavaju savremene programe računovodstvenog obrazovanja</li> </ul>
<b>Profesionalne računovodstvene organizacije</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Veći prestiž i interesovanje za računovodstvo</li> <li>Novi članovi iz javnog sektora</li> <li>Povećan kredibilitet računovodstvene profesije uklanjanjem neopravdanih razlika u tretmanu sličnih stavki u različitim zemljama</li> <li>Generisanje prihoda od publikacija i pružanje obuka i kvalifikacija</li> </ul>
<b>Akademski sektor</b> <b>Univerziteti i institucije visokog obrazovanja</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Veća potražnja za njihovim uslugama u smislu pregleda predloženih standarda javnog sektora, publikacija, istraživačkog rada</li> <li>Više studenata zainteresovanih za računovodstvene smerove na fakultetima što se može prevesti u veće budžete</li> <li>Veći značaj i potražnja za obrazovnim programima za računovodstvo u javnom sektoru</li> <li>Više pojednostavljenja obrazovanja i obuke računovođa tako što će imati zajedničke principе koje treba razumeti, što će takođe pomoći u uklanjanju prepreka za prenos njihovih veština i kvalifikacija</li> </ul>

## **STUDIJA SLUČAJA 4: PRITISAK ZAINTERESOVANIH STRANA ZA PRELAZAK NA OBRAČUNSKO RAČUNOVODSTVO U ŠVAJCARSKOJ**

**PROF. DR ANDREAS BERGMAN I DR SANDRO FUCHS, CIRIŠKI UNIVERZITET PRIMENJENIH NAUKA,  
ŠVAJCARSKA**

**Sprovođenje obračunskih stavki tokom 1970-ih/80-ih godina na podnacionalnom nivou države vođeno je statističkim zahtevima koji su prethodili GFSM.** To objašnjava snažnu usredsređenost na kontni okvir, koji se i danas, četrdeset godina kasnije, može primeniti.

Švajcarski političari, posebno na lokalnom i kantonalm nivou, ali u određenoj meri i na federalnom nivou, su „honorarni političari“. Oni imaju i stalne poslove, obično u kompanijama u privatnom sektoru. Stoga je njihovo profesionalno iskustvo obično zasnovano na računovodstvu koje se primenjuje u privatnom sektoru – koje je godinama na obračunskoj osnovi. Činjenica da vlada ne koristi obračunsku osnovu uvek je zahtevala puno dodatnih objašnjenja. Ova situacija je postala još teža nakon što su lokalni i kantonalm nivo uveli obračunske stavke 1970/80-ih godina, jer je većina političara počinjala svoju političku karijeru na podnacionalnom

nivou države i suočavali su se sa gotovinskim računovodstvom na federalnom nivou tek u kasnijoj fazi karijere.

Drugo pitanje kod federalnog gotovinskog računovodstva je nedostatak softverskog paketa za gotovinsko računovodstvo koji bi bio izvodljiv za velike subjekte, poput federalne vlade. Početkom 2000-ih su i dalje tražili rešenje, ali bez uspeha. Naravno, SAP/Oracle mogu biti konfigurisani na taj način, ali u osnovi, taj softver je dizajniran za obračunsko računovodstvo. To je bio dodatni razlog zašto gotovinsko računovodstvo više nije moglo da se odbrani.

**Ukratko, odluka federalne vlade da takođe usvoji obračunsko računovodstvo doneta je zbog snažnog pritiska zainteresovanih strana (statistički zahtevi, podnacionalni nivo vlasti, pružaoci IT usluga).**

# 5



## NETEHNIČKI POKRETAČI

### VRSTE NETEHNIČKIH POKRETAČA

Politika, podsticaji i neformalne institucije su primeri unutrašnjih pokretača koji igraju važnu ulogu u ostvarivanju domaće odgovornosti, što uključuje sledeće koncepte:

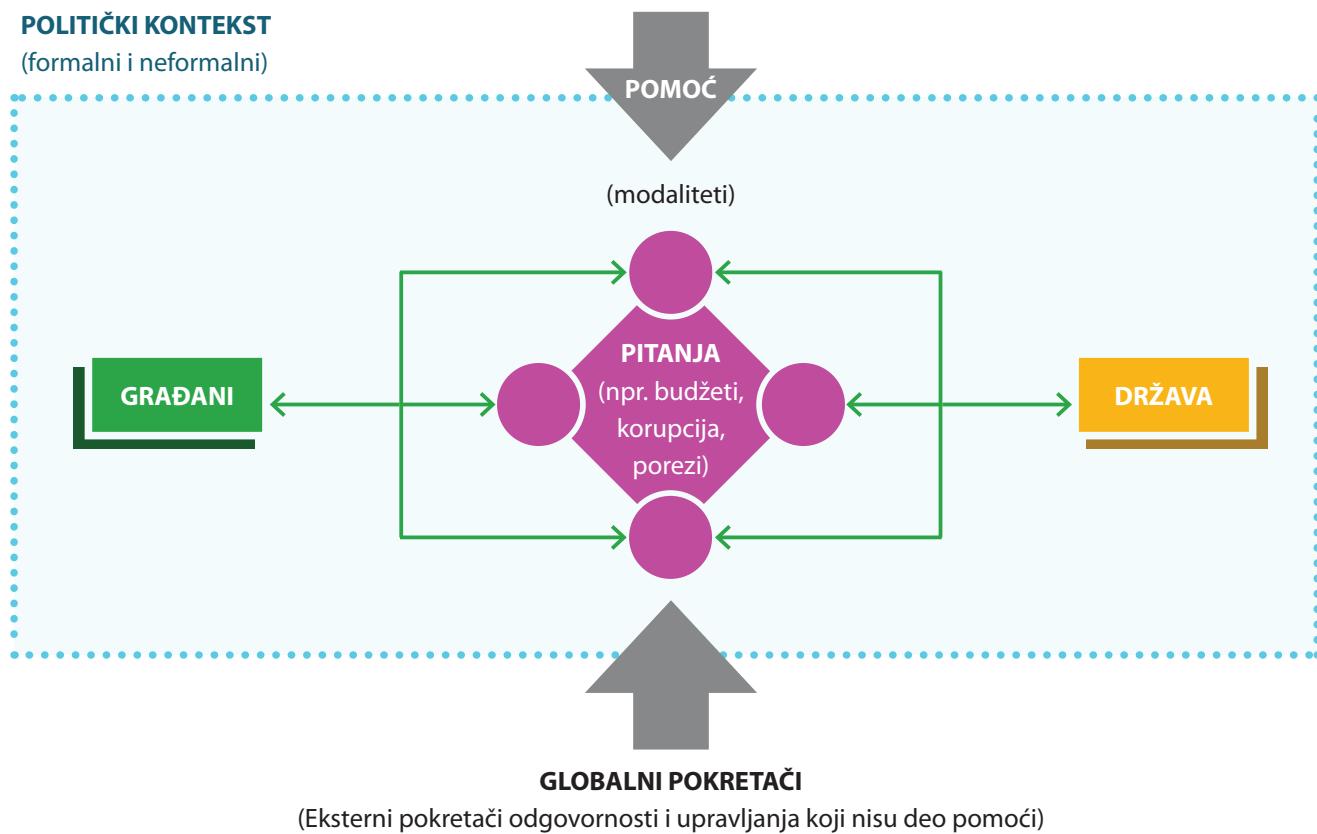
- **Transparentnost** – građani imaju pristup informacijama o obavezama koje je država preuzeila i o tome da li je te obaveze ispunila
- **Odgovorljivost** – građani mogu zahtevati da država obrazloži svoje postupke
- **Sprovodljivost** – građani mogu sankcionisati državu ako ne ispuni određene standarde
- **Domaća odgovornost** – može se dalje posmatrati u horizontalnoj dimenziji (sistem mehanizama uzajamne kontrole između izvršne, zakonodavne i sudske vlasti) i vertikalnoj dimenziji (odnos između građana i donosilaca odluka)

Grafikon 7 prikazuje interakciju glavnih aktera, uključujući državu, građane, donatore, eksterne pokretače koji nisu deo pomoći koji se suočavaju sa razvojnim problemima u okviru postojećeg upravljanja i političke realnosti. Države koje su odgovorne pred svojim građanima su ključni element upravljanja koji je dobar za razvoj. Domaća odgovornost – u ovom kontekstu sposobnost građana da pozivaju državu na odgovornost za svoje postupke i na kraju da nametnu sankcije za loš učinak – pruža državama podsticaj da odgovore na potrebe svojih građana. Osiguranje delotvorne domaće odgovornosti stalni je izazov za sve zemlje. U mnogim zemljama u razvoju, države pokazuju slabu odgovornost prema svojim građanima. Domaću odgovornost u velikoj meri pokreću domaća politika, ali i postupci donatora i drugih „eksternih“ aktera – u vezi sa pitanjima pomoći i ne-pomoći – doprinose oblikovanju domaće odgovornosti i upravljanja u zemljama u razvoju. Donatori, koji rade u partnerstvu sa zemljama u razvoju, imaju odgovornost da deluju kod kuće i u inostranstvu na načine koji jačaju, a ne podrivaju, domaću odgovornost.

Međusobni odnos ovih faktora ilustrovanih na Grafikonu 7 takođe treba uzeti u obzir za pitanja koja se odnose na lošu fiskalnu transparentnost i odgovornost sa osnovnim problemima u RJS.<sup>33</sup>

<sup>33</sup> Osnovni dokument za pokretanje poslovnih tokova o pomoći i domaćoj odgovornosti, Hudson A. i GOVNET, OECD DAC GOVNET (2009)

Grafikon 7. Sistemi odgovornosti za pojedinačna pitanja – izvori netehničkih pokretača<sup>34</sup>



## STRATEGIJE PROCENE I ADRESIRANJA NETEHNIČKIH POKRETAČA

Za razliku od tehničkih pokretača, strategije za rešavanje netehničkih pokretača reforme računovodstva u javnom sektoru ne spadaju u uredne kategorije. Oni su vrlo specifični za aktere, interese i pitanja. Ukratko, ne postoje uredne i jednostavne metode za procenu netehničkih pokretača. Ovaj odeljak stoga govori o tome kako bi se netehničkih pokretači mogli procenjivati na teorijskom nivou.

**Netehnički interni pokretači reforme politika mogu se strukturirati u tri kategorije: institucije, interesi i ideje.** Ovaj tročlani okvir, iako primenljiv na reformu politike uopšte, korisno beleži istaknute karakteristike bilo kog procesa politike i pruža dragocenu strukturu za analizu reformskih npora.<sup>35</sup>

**Ključno je sa sagovornicima istražiti šta oni smatraju osnovnim problemima i kako žele da ih reše.** Iako se mogu pojaviti različita gledišta, a ne celovit ili lak skup rešenja, takav pristup bi trebao pomoći da se izbegne samo uvođenje još jednog reformskog alata.<sup>36</sup>

**U istom smislu, potrebno je postaviti pitanje potencijalnih blokada reforme.** Kako se budu povećavala saznanja iz različitih država o blokadama – na primer, podnacionalne vlade/nosioци vlasti, resorna ministarstva – možemo ispitivati da li će takve prepreke igrati ulogu u datom kontekstu i razgovarati o tome šta to znači za dizajn reformi.<sup>37</sup>

<sup>34</sup> Izvor: Osnovni dokument za pokretanje radnih tokova o pomoći i domaćoj odgovornosti, Hudson A. i GOVNET, OECD (2009)

<sup>35</sup> Netehnički pokretači reforme poreske uprave - DIAMOND Modul, Globalni poreski tim, Grupa Svetske banke (2017)

<sup>36</sup> Politička ekonomija reformi upravljanja javnim finansijama – Iskustva i implikacije za dijalog i operativni angažman, Fritz, Verhoeven i Avenia, Grupa Svetska banka (2017)

<sup>37</sup> Ibid

**Tabela 2. Interni netehnički pokretači reformi<sup>38</sup>**

Pokretač	Opis
<b>Institucije (formalne i neformalne)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Organizacije – državna ministarstva, zakonodavstva, sudovi, mediji, NVO – kao i formalna i neformalna pravila, norme, očekivanja i običaji koji strukturiraju proces politike.</li> <li>Definisanje osnovnih pravila puta prema kojem akteri ostvaruju svoje interese.</li> </ul>
<b>Interesi, akteri i podrška reformama</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Interesi su specifični ciljevi kojima teže različiti akteri, a koji utiču na proces politika i obično se odražavaju kroz njihove izražene preferencije (npr. putem javnih izjava ili dokumenata o politikama).</li> <li>Generalno, veća je verovatnoća da će se pojedinci i grupe mobilizovati i formirati koalicije da bi sledili svoje interesu ako su njihovi troškovi ili koristi usled neke politike koncentrisani, a ne rašireni.</li> </ul>
<b>Ideje i potencijal za promenu</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ideje su opcije politike i preporuke izvedene iz opisnog istraživanja i normativnih vrednosti: šta jeste i šta bi trebalo biti.</li> <li>Ideje može predstaviti bilo koji akter u procesu kreiranja politika, a često i stručnjaci za politike i preduzetnici u okviru vlade, civilnog društva i međunarodne zajednice.</li> <li>Mreže stručnjaka za politike u međunarodnim institucijama i akademskim krugovima mogu biti dragoceni izvor analize i inovacija za ideje o politikama.</li> </ul>

**Razumevanje i raspravljanje o tome šta je pošlo po zlu ili nije funkcionalo kako se očekivalo u prošlosti i zašto, predstavlja dobru tehniku.** Mnogo bolje znanje o tome „šta je gde krenulo po zlu“ takođe može pomoći timovima da istraže koji rizici mogu postojati na osnovu iskustava iz drugih zemalja.<sup>39</sup>

**Ispitivanje stavova i podrška zainteresovanih strana izvan osnovnih centralnih finansijskih institucija je presudno za većinu reformi UJF.** Otpor reformama mogu pružiti parlamentarci, podnacionalni nivoi vlasti, kao i banke ili druge zainteresovane strane koje se često ne

uzimaju u obzir. Podnacionalni nivo vlasti i potrošačke jedinice mogu imati važne perspektive o tome koje su ključne prepreke u obezbeđivanju da UJF doprinese boljem pružanju usluga. Dovoljno široka podrška u centralnim finansijskim institucijama je takođe važna jer se u mnogim zemljama ministri smenjuju, ali barem osnovni kadrovi često ostaju nepromenjeni.<sup>40</sup>

<sup>38</sup> Izvor: Svetska banka, Netehnički pokretači reforme poreske uprave (2017)

<sup>39</sup> Politička ekonomija reformi upravljanja javnim finansijama – Iskustva i implikacije za dijalog i operativni angažman, Fritz, Verhoeven i Avenia, Grupa Svetska banka (2017)

<sup>40</sup> Ibid

# STUDIJA SLUČAJA 5: POKRETAČI REFORME RJS U GRUZIJI

NINO TCHELISHVILI, SAVETNIK ZA TEHNIČKU POMOĆ, MEĐUNARODNI MONETARNI FOND; PRETHODNO ZAMENIK DIREKTORA TREZORA, MINISTARSTVO FINANSIJA, GRUZIJA

## KONTEKST

Nakon izbora pro-reformske vlade 2003. godine, vlada je zatražila od međunarodnih finansijskih institucija (MFI) i bilateralnih donatora da mobiliju finansijsku i tehničku pomoć za podršku brzom razvoju. Odeljenje za fiskalne poslove (FAD) MMF-a izradilo je izveštaj o tehničkoj pomoći „Ubrzanje reformi trezora“ koji je računovodstvo u javnom sektoru identifikovao kao jedno od ključnih područja za reformu. FAD je zatim mobilisalo rezidentnog savetnika za TP da pomogne Trezoru da razvije aktioni plan za uvođenje Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (IPSAS) za period od 2006-2015. godine (kasnije produžen do 2020. godine).

Pokretači reforme računovodstva u javnom sektoru u Gruziji uključuju sledeće:

### **Posvećenost i težnja na visokom nivou reformama javnih institucija i jačanja upravljanja uparena sa finansijskom i tehničkom pomoći MFI i bilateralnih donatora.**

Podrška donatora je bila značajna tokom realizacije, naročito podrška Svetske banke, britanskog Odeljenja za međunarodni razvoj, Švedske agencije za međunarodni razvoj i Holandije koje su zajedno osnovale višedonatorski poverenički fond. Ovim je finansiran Projekat podrške reformama finansijskog upravljanja u javnom sektoru u periodu od 2007-2012. godine, sa četiri glavne komponente: Srednjoročni budžetski okvir i planiranje budžeta; Trezor i izvršenje budžeta; Informacioni sistem za upravljanje ljudskim resursima; i Javni nadzor. Gruzijci su u okviru druge komponente mogli da privuku i finansiraju najbolje raspoložive stručnjake za IPSAS.

## REZULTATI

Kako su reforme uzimale zamah tokom perioda od 2004- 2009. godine, svaki aspekt ekonomije i javnog sektora pokazao je napredak. Sigurnost i nulta stopa kriminala postali su nova norma, korupcija je gotovo iskorenjena, bankarski sektor je napredovao, investicije su porasle, a plate su se povećavale iz godine u godinu. Postojao je snažan osećaj zajedničkog učestvovanja kako bi svi bili deo razvoja i „dodali još jednu ciglu u zid“. Jasno je da je reforma RJS uključena u širu reformu finansijskog upravljanja javnog sektora samo samo jedan deo vladinog celokupnog reformskog programa. Međutim, reforma RJS i veća dostupnost pouzdanih finansijskih informacija se smatra važnim faktorom koji je pomogao reformama da iskoriste zamajac.

## MLAD I MOTIVISAN TIM

Metodologija računovodstva u javnom sektoru, kao funkcija, prebačena je iz Odeljenja za budžet Državnog trezora 2005. godine. Povećavajući i nadograđujući postojeći kapacitet tima koji je prethodno bio angažovan na analizi tromesečnih bilansa stanja javnih institucija, Trezor je angažovao nove kadrove među diplomcima. Tim je prepoznao važnost reforme i njihovu ulogu i uvažio je ogromnu priliku za njihov profesionalni razvoj, koju pružaju projekti koje finansiraju donatori, a koja je bila prilično oskudna u drugim oblastima rada Trezora.

## AKTIVNO UKLJUČENO VIŠE RUKOVODSTVO

Zamenik direktora Trezora bio je angažovan u procesu i proveravao je tim za Metodologiju računovodstva u javnom sektoru, razmišljajući sa njima, donoseći odluke o tehničkim pitanjima, pokušavajući da pronađe načine za finansiranje određenih aktivnosti, uključujući obraćanje donatorima.

## ALATI ZA PROCENU

**Idealan alat za podršku reformi računovodstva u javnom sektoru trebalo bi da uključuje ne samo dijagnozu trenutnog okvira, kapaciteta i prakse, vodič za formulisanje reformskih mapa, već bi takođe trebalo da identificuje pokretače i prepreke reformama i da predloži kako ih adresirati.**

Da bi se postigla značajna i realna reforma računovodstva u javnom sektoru, neophodno je sveobuhvatno razumevanje okruženja računovodstva u javnom sektoru u zemlji. Dijagnostički alat Svetske banke, *Izveštaj o unapređenju finansijskog izveštavanja javnog sektora* (REPF) – Dijagnostički alat<sup>41</sup> podržava takve procene koje mogu poslužiti za dalje planove reformi. REPF omogućava i) sistematsko prikupljanje informacija o okviru finansijskog izveštavanja javnog sektora u zemlji, koji obuhvata njegovo računovodstveno okruženje u javnom sektoru; i ii) procena odstupanja između računovodstvenih standarda javnog sektora u zemlji i Međunarodnih računovodstvenih standarda javnog sektora (IPSAS), priznatog međunarodnog referentnog standarda za računovodstvo u javnom sektoru. Trenutno je REPF alat u fazi ažuriranja i pretvoriće se u sveobuhvatan alat na osnovu alata za ocenjivanje PULSE.

**Alat sledeće generacije za procenu takođe treba da olakša pripremu reformskih planova, identifikovanje pokretača i prepreka reformama ili aspekte političke ekonomije koji mogu podržati ili ograničavati reforme.**

*Obrazac dobre prakse: Mapa puta za reformu računovodstva u javnom sektoru*<sup>42</sup> je alat koji podržava pripremu i sprovođenje reformi ističući ključna pitanja i ciljeve, rezimirajući glavna razmatranja koja treba uzeti u obzir pri razvoju nacionalnog koncepta reforme i mape puta za implementaciju. U njemu se nalazi opšti okvir koji pokriva postojeću praksu i razmišljanja o upravljanju reformama, strategiju sprovođenja koja je predstavljena na strukturiran način – kao neka vrsta kontrolne liste.

Neki od prethodnih alata Svetske banke, kao što su *Institucionalni pregled i pregled upravljanja* (IGR), su primeri analitičkih izveštaja koji su se fokusirali na funkcionisanje ključnih javnih institucija. Oni su analizirali izvodljivost reformskih preporuka uz rigoroznu procenu političke stvarnosti i prepreka reformi. Svrha ovih IGR<sup>43</sup> je bila informisanje strategija pojedinačnih zemalja i operativnih prioriteta kroz utvrđivanje institucionalnih slabosti koje doprinose merljivim problemima učinka, kroz pomoć u unapređenju dizajna projekta i kroz pružanje osnove za rigoroznu prioritizaciju reformi u skladu sa institucionalnom ili političkom izvodljivošću. Njihovo ispitivanje političkih pitanja i motiva ojačalo je glavnu tvrdnju da kratkoročne, čisto tehničke aplikacije neće rešiti duboko ukorenjene političke probleme.<sup>44</sup> **Anek 3** daje neke primere IGR koji su analizirali prepreke i neuspešne reforme, mada nisu povezani sa računovodstvom u javnom sektoru.

<sup>41</sup> <https://cfrr.worldbank.org/publications/report-enhancement-public-sector-financial-reporting-repf-diagnostic-tool>

<sup>42</sup> <https://cfrr.worldbank.org/index.php/publications/roadmap-public-sector-accounting-reform-good-practice-template>

<sup>43</sup> IGR su odgovorili na izazov udaljavanja od modela „najbolje prakse“ koji se pokazao manje nego uspešnim u podsticanju institucionalne reforme. U pristupu najbolje prakse ističu se problemi u formalnim institucionalnim aranžmanima i pružaju saveti i podsticaji za rešavanje problema. Od vlasta se traži da njihove državne službe učine meritokratskim, a budžetske procese usredstvenim na učinak, ali bez ikakvog pragmatičnog vodiča kako bi te promene mogle biti uvedene s obzirom na političku realnost. Nasuprot tome, pristup koji se „najbolje uklapa“ postavlja pitanje, „Šta bi ovde funkcionalisalo?“. U potrazi za „najboljim rešenjem“, IGR su nastojali da vladama daju ideje o kompromisima između pristupa, umesto da diktiraju koji će pristup slediti.

<sup>44</sup> Osnajivanje i smanjenje siromaštva. Izvorna knjiga, alati i prakse 15 – Institucionalni pregled i pregled upravljanja, Svetska banka (2002)

## MOGUĆNOSTI ZA REŠAVANJE NETEHNIČKIH POKRETAČA

Prozori mogućnosti su važni u smislu i kao strategija za rešavanje netehničkih pokretača, iako može biti teško pružiti delotvornu podršku budućim, reformskim orijentisanim vladama. Mogućnosti reformi UJF mogu se znatno razlikovati u različitim vladama. Vlada koja je veoma zainteresovana i motivisana da sprovodi reforme može za dve do tri godine postići više nego što će za osam ili deset godina biti postignuto sa vladom koja nije zainteresovana za poboljšanje upravljanja i rukovođenja javnim finansijama. Jedna od mogućnosti može biti postojeći projekat koji obuhvata izborni period sa dovoljno ugrađene fleksibilnosti za prilagođavanje potrebama i namerama nove vlade, bilo kroz brz proces restrukturiranja i ponovnog odobravanja, ili kroz fleksibilnost u okviru projekta.

Većinu vremena van prozora mogućnosti treba iskoristiti za nastavak uvođenja poboljašanja, ali će napredak verovatno biti postepen i frustrirajući za one koji traže brži tempo i oplipljive rezultate. Ključna potencijalna korist je „imati nešto spremno za pokret“ kada se ukažu prozori mogućnosti i – što je takođe važno – održati neke rezultate koji su možda ostvareni tokom prethodnih „prozora“. <sup>45</sup>

---

<sup>45</sup> Politička ekonomija reformi upravljanja javnim finansijama – Iskustva i implikacije za dijalog i operativni angažman, Fritz, Verhoeven i Avenia, Grupa Svetska banka (2017)



## ANEKS 1. LANAC REZULTATA REFORME RAČUNOVODSTVA U JAVNOM SEKTORU

**Tabela 3. Ciljevi, pitanja, koraci, rezultati, očekivanih ishodi i uticaj obračunskog računovodstva<sup>46</sup>**

Pitanje	Koraci koje treba preduzeti	Rezultati	Očekivani ishodi	Uticaj
<b>Cilj: Obezbeđivanje „istinitog i pravičnog“ pregleda javnih finansija</b>				
Objavljivanje računa nema uticaja na percepciju otvorenosti vlade zbog početnih revizorskih kvalifikacija	1) Profesionalizacija funkcije finansijskih funkcionera; 2) Modernizacija IT sistema i poslovnih procesa; 3) Razvoj upravljanja rizicima i interne kontrole u vladi	Poboljšanje fiskalne transparentnosti i odgovornosti;  Predstavljanje pravičnog prikaza javnih finansija	Eliminisanje revizorskih kvalifikacija koje vode ka većoj upotrebi i promovisanju obračunskih računa od strane stručnih grupa	Finansijski izveštaji su glavni i pouzdani izvor informacija o finansijskim rezultatima javnih finansija
<b>Cilj: Pružanje bolje analize stanja javnih finansija</b>				
Podaci na obračunskoj osnovi koji se smatraju nevažnim za analizu finansijskog stanja države (npr. nedostatak značenja „neto vrednosti“)	1) Razviti skupove računovodstvenih podataka koji pokrivaju više od 3 godine da bi se identifikovala i analizirala odstupanja u dužem vremenskom okviru;  2) Sistemsko integriranje informacija sa računa u analizi fiskalne održivosti i analizi fiskalnih rizika	Evidentiranje imovine i obaveza, uključujući infrastrukturu i prava zaposlenih, što bi takođe pomoglo u proceni pune veličine resursa koje država troši	Podizanje kvaliteta širokog spektra fiskalnih izveštaja (tj. korišćenje revidiranih računa kao „gradivnog elementa“ za poboljšanje pouzdanosti fiskalnih izveštaja u celini)	Neto vrednost državnog/javnog sektora povezana sa odgovornošću vlade; obračunski podaci koji se efikasno koriste za donošenje odluka

<sup>46</sup> Izvor: Moretti i Youngberry, Dodatna vrednost obračunskih reformi, OECD Žurnal o budžetiranju: Tom 2018/1, OECD (2018) uz prilagođavanje koje je sprovela Svetska banka

Pitanje	Koraci koje treba preduzeti	Rezultati	Očekivani ishodi	Uticaj
<b>Cilj: Podizanje svesti javnosti o javnim finansijama</b>				
Računi su previše tehničke prirode za medije i širu javnost	1) Pojednostavljenje; 2) Brošure; 3) Otvoreni podaci budžeta  4) Nekonvencionalna, prilagođena javnosti prezentacija bilansa stanja	Poboljšanje fiskalne transparentnosti i odgovornosti	Veće uključivanje medija i civilnog društva	Povećana odgovornost države / vlasti zbog pritiska javnosti
<b>Cilj: Definisanje sveobuhvatnijih fiskalnih ciljeva</b>				
Fiskalna politika se i dalje sprovodi na gotovinskoj osnovi i/ili se procenjuje u odnosu na statistiku	1) Usvajanje fiskalnih naslova/pravila postavljenih na uslovima obračunskog računovodstva;  2) Harmonizacija standarda (u meri u kojoj je to moguće) kako bi se izbegla zabuna oko toga koji skupovi računa predstavljaju pouzdan prikaz rezultata u odnosu na ciljeve	Pomaganje vladu da svoju strategiju pretoči u akciju sa tačno određenim troškovima	Veći politički interes za obračunsko prognoziranje i račune	Novi KPI zasnovani na obračunskom računovodstvu; nova fiskalna pravila koja se koriste u međunarodnom poređenju
<b>Cilj: Budžetiranje gotovinskih i negotovinskih operacija</b>				
Odlučivanje o budžetu ostaje zasnovano na gotovinskim razmatranjima	Određivanje troškova politike na obračunskoj osnovi za odabrane operacije (npr. dugoročne i finansijske operacije)	Promovisanje informisanog donošenja odluka	Bolje donošenje odluka od strane kreatora politika	Poboljšano finansijsko planiranje i raspoređivanje sredstava
<b>Cilj: Pojačavanje parlamentarnog nadzora na kraju godine</b>				
Parlament ne vrši nadzor nad računima	1) Pružiti tehničku podršku parlamentu (revizori, parlamentarne kancelarije za budžet);  2) Istači i komentarisati informacije koje su relevantne za parlamentarni rad (npr. visokog finansijskog uticaja, značajne godišnje razlike; jasna veza sa sprovođenjem politika)	Jačanje institucionalnih kapaciteta za budžetiranje, upravljanje rashodima i finansijsko upravljanje vladinim operacijama	Parlamentarna pitanja / istrage	Poboljšana veza između finansijskih izveštaja i sprovođenja politike

Pitanje	Koraci koje treba preduzeti	Rezultati	Očekivani ishodi	Uticaj
<b>Cilj: Upravljanje sredstvima i obavezama</b>				
Nerazumevanje rizika i prilika povezanih sa aktivom i pasivom	1) Identifikacija situacija sa suficitom sredstava; 2) Korišćenje kapitalnih naknada; 3) Ukupna analiza bilansa stanja	Bolje razumevanje troškova zaduživanja	Racionalizovane odluke o sticanju / otuđivanju imovine i obaveza	Poboljšana upotreba imovine i upravljanje dugom, obavezama i nepredviđenim situacijama

**Cilj: Procena učinka, uključujući KPI zasnovane na obračunskom načelu, pregledе potrošnje, procene vrednosti za novac**

Procena učinka ne koristi obračunske finansijske podatke	1) Razvijanje računovodstva troškova kao alata za poređenje; 2) Naplaćivanje državnih usluga korišćenjem informacija o punim troškovima	Procena celokupnih troškova politika, programa i vladinih operacija	Veći interes rukovodstva za kvalitet / korišćenje obračunskih podataka	Efikasnija i delotvornija upotreba resursa i preraspodela u prioritetne oblasti
--	--	---	--	---

**Cilj: Upravljanje na nivou subjekata**

Nadzor zasnovan na gotovinskim transferima	Razvijanje sledećih stavki na nivou subjekta 1) Upravljanje i 2) Održivosti obračunskih pokazatelja (npr. starost obaveza, zaliha likvidnih sredstava, itd.)	Merenje rezultata poslovanja državnih subjekata	Bolje praćenje subjekata	Poboljšani finansijski rezultati subjekata povezanih sa pružanjem javnih usluga u potpunosti finansiranih iz državnog budžeta
--	--	---	--------------------------	---



## ANEKS 2. STUDIJA SLUČAJA ALBANIJE

DR DRITAN FINO, DIREKTOR, MINISTARSTVO FINANSIJA I PRIVREDE, ALBANIJA

Mnogo je razloga zašto je Republika Albanija preduzela reformu računovodstva u javnom sektoru kako bi primenila standarde obračunskog računovodstva. Svrha primene obračunskog računovodstva u jedinicama opšteg nivoa države je da bi se konceptualne osnove finansijskog izveštavanja sektora opšte države uskladile sa IPSAS standardima, kako bi se steklo potpuno razumevanje osnovne finansijske situacije, postiglo bolje donošenje odluka kojima se daje prioritet dugoročnoj održivosti javnih finansija i umanjile greške u evidentiranju i izveštavanju. Računovodstvo u javnom sektoru u Albaniji bilo je izloženo brojnim nedostacima, na primer:

- Postoji određeni nivo nesigurnosti u pogledu preciznog sastava subjekata javnog sektora i to treba rešiti zajedno sa planiranim koracima za konsolidaciju finansijskih izveštaja. Albanski državni finansijski informacioni sistem (AGFIS) ne generiše precizan spisak svih kontrolnih tela i njima podređenih jedinica i agencija
- Pravni okvir za finansijsko računovodstvo i izveštavanje u javnom sektoru je složen, fragmentiran i dvosmislen
- Ne postoje formalni računovodstveni standardi za javni sektor
- Kadrovi, a naročito profesionalni računovodstveni kadrovi, su ograničeni. U širem sektoru javnih subjekata u proseku rade samo dvoje računovođa. Uspeh u privlačenju visokokvalifikovanih finansijskih profesionalaca iz privatnog sektora ili zadržavanje vrhunskih talenata u javnom sektoru je minimalan jer privatni sektor može ponuditi znatno veće zarade
- Ne postoji stručno obrazovanje i kvalifikacije u oblastima finansija i računovodstva javnog sektora

- U Albaniji ne postoji profesionalno telo za profesionalce iz finansija u javnom sektoru
- Ne postoji etički kodeks za računovođe u javnom sektoru
- Uopšteno govoreći, postoje dva seta računovodstvenih IT sistema: AGFIS koji trenutno nije u potpunosti funkcionalan, ali se koristi u većem delu javnog sektora; i čitav niz, uglavnom lokalnih, IT računovodstvenih sistema koje koriste subjekti javnog sektora i koji prvenstveno služe za nadoknađivanje nedostatka pune funkcionalnosti AGFIS sistema

Na osnovu svega navedenog, veoma je važno poboljšati računovodstvo u javnom sektoru Albanije. Poboljšanje finansijskog izveštavanja u javnom sektoru ne može se posmatrati kao cilj samo po sebi – ono je znatno više od toga. Kvalitetno finansijsko izveštavanje u javnom sektoru je kamen temeljac javnog sektora koji dobro funkcioniše i nalazi se u središtu javnog sektora koji donosi vrednost za novac. Poboljšanje kvaliteta informacija finansijskog izveštavanja u Albaniji imaće značajan i pozitivan uticaj na građane Albanije i na međunarodno zajednicu.

Poboljšano finansijsko izveštavanje u javnom sektoru će:

- Obezbediti veću transparentnost i odgovornost finansijskih odluka koje države donose za donatore, građane i investitore.** Održavanje poverenja u vladu važno je za održavanje demokratije. Pouzdane informacije su veoma važne za sve međunarodne donatore i za proces evropskih integracija Albanije, kako bi donatori bolje razumeli situaciju u našoj zemlji i pružili pomoć. Ovo je

takođe jedan od zahteva pregovaračkog procesa za pristupanje EU. Takođe, primena obračunskog računovodstva u Albaniji je važna za statističko izveštavanje za Eurostat.

- **Pružiti potpune informacije koje pomažu boljem odlučivanju,** na primer, kroz bolje razumevanje imovine i obaveza. Potpune informacije su neprocenjive za efikasno srednjoročno finansijsko planiranje kako bi se omogućilo efikasnije korišćenje javnih sredstava za postizanje poboljšanih rezultata za građane. Takođe, potrebno je bolje donošenje odluka na međunarodnim finansijskim tržištima kako bi se osigurali dugoročni zajmovi.
- **Osigurati potpuni popis imovine i zaliha koji će omogućiti subjektima da procene da li se oni efikasno, delotvorno i ekonomično koriste za pružanje javnih usluga.** Svi državni subjekti unutar jurisdikcije koji prate isti računovodstveni okvir omogućavaju poređenje i identifikaciju najbolje prakse koja se može ponoviti u drugim državnim subjektima kako bi se eliminisalo rasipanje.
- **Poboljšati kvalitet vladinog okvira za izveštavanje.** Poboljšanje je važan faktor u proceni finansijske stabilnosti i privlačnosti zemlje za investiranje. Korišćenjem međunarodno priznatog okvira izveštavanja, vladini finansijski izveštaji zasnovani na obračunskom načelu podržaće pravednije i tačnije kreditne rejtinge i podstaknuće strane direktnе investicije.

- **Poboljšati upravljanje javnim finansijama kroz veću transparentnost i odgovornost potrebnu za otkrivanje državne imovine i obaveza.** Ovaj dodatni nadzor pokrenuće informisanu raspravu o održivosti javnih finansija i o tome kako najbolje koristiti ograničene finansije za postizanje najboljih rezultata za građane.
- **Podržati usklađivanje računovodstva u privatnom i javnom sektoru.** U Albaniji je poslednjih godina došlo do mnogih promena i poboljšanja na polju računovodstva u privatnom sektoru, pa je veoma važno poboljšati računovodstvo i u javnom sektoru i uspostaviti regulisano profesiju službenika za javne finansije.
- **Pomoći nevladinim organizacijama da dobiju bolje informacije.** Nevladine organizacije postaju aktivnije u zahtevanju transparentnijih informacija i dobijanju tačnih i pouzdanih podataka o finansijskoj situaciji države.

**Politička podrška je preko potrebna.** Vlada se u strategiji UJF obavezala da će primeniti obračunsko računovodstvo, a Ministarstvo finansija je odgovorna institucija za te reforme. Pored vođenja reforme sa tehničkog aspekta, snažnija i energičnija politička podrška, posebno ministra finansija, uveliko olakšava tehničke napore. Primena IPSAS standarda nije jednostavan izazov i ovakva podrška je preko potrebna.



## ANEKS 3. POLITIČKA EKONOMIJA – STUDIJE SLUČAJA INSTITUCIONALNOG PREGLEDA I PREGLEDA UPRAVLJANJA O PREPREKAMA I NEUSPEŠNIM REFORMAMA

Aspekte političke ekonomije treba uzeti u obzir pri analizi i rešavanju prepreka i neuspeha bilo koje reforme, uključujući reforme RJS. Ovaj odeljak predstavlja dve studije slučaja političke ekonomije i institucionalne analize izvučene iz ranijih Institucionalnih pregleda i pregleda upravljanja (IGR) Svetske banke koji izveštavaju o netehničkim pokretačima i strategijama osmišljenim za njihovo rešavanje. Oni se mogu pokazati korisnim referencama za administracije i pomoći im u razumevanju ključnih prepreka i razmatranju snažnih netehničkih pokretača reformi RJS.

### SLUČAJ 1. INSTITUCIONALNI PREGLED I PREGLED UPRAVLJANJA SVETSKE BANKE UTVRDIO JE NEFORMALNOSTI KAO PRIMARNU PREPREKU INSTITUCIONALNOM RAZVOJU.

Neformalnost je predstavljala problem u nekoliko oblasti javne uprave, uključujući javnu potrošnju, upravljanje kadrovima i primenu Zakona o finansijskom upravljanju i kontroli. Utvrđeni su osnovni uzroci neformalnosti koji proističu iz političke dinamike u zemlji, koja je proizvela sistem pokroviteljstva i klijentelizma. IGR posebno navodi sledeće:<sup>47</sup>

- Interes političara za dobijanje izborne podrške i vršenje kontrole nad birokratijom kroz raspodelu javnih poslova i drugih vrsta renti i postavljenjem „osoba od poverenja“ na ključna birokratska mesta

- Slab privatni sektor koji nije uspeo da stvori mogućnosti za zapošljavanje srednje klase, podstičući delove stanovništva da traže zaposlenje u javnom sektoru
- Fragmentiran stranački sistem koji je primorao političke stranke na pregovore o koalicionim sporazumima

Ovakva situacija dovela je do sledećeg:<sup>48</sup>

- U upravljanju javnom potrošnjom, značajna odstupanja između odobrenih i izvršenih budžeta koja su rezultat neadekvatne centralne kontrole nad detaljima raspodele i upotrebe sredstava, u kombinaciji sa neobuzdanim, oportunističkim potrošačkim ponašanjem resornih agencija
- U upravljanju kadrovima, nekolikok područja neformalnosti, uključujući široku upotrebu konsultanata za linijske funkcije, jer su agencije imale poteškoća u privlačenju kvalifikovanog osoblja, jer su redovni državni službenici imali male plate
- U sprovođenju Zakona o finansijskom upravljanju i kontroli, neuspeh u sprovođenju zakona pre svega je rezultat ograničene posvećenosti Ministarstva finansija i otpora javnih zvaničnika. IGR istraživanje pokazalo je da u devet godina od objavlјivanja zakona, javni službenici nisu internalizovali njegove norme i vrednosti; većina nije verovala da zakon

<sup>47</sup> Osnaživanje i smanjenje siromaštva. Izvorna knjiga, alati i prakse 15 – Institucionalni pregled i pregled upravljanja, Svetska banka (2002)

<sup>48</sup> Ibid

podstiče zvaničnike da se fokusiraju na rezultate ili poboljšava efikasnost njihove agencije

IGR definiše tri alternativna rešenja: javno delovanje centralizovane birokratske hijerarhije, od strane izolovane autonomne agencije, ili decentralizovane i participativne lokalne samouprave. Otvaranje te agende na ovaj način daje plodnu osnovu za istraživanje koji redosled aktivnosti – uključujući relativni fokus na različitim alternativama – nudi najbolje izgledе za održivi uspeh.

IGR je institucionalne reforme klasifikovao kao hitne prioritete vlade. Utvrđio je znake „zamora od reformi“ među građanima, čiji se kvalitet života nije mnogo poboljšao za 15 godina reformskih napora. Pregled je upozorio da ukoliko država ne počne pružati bolje javne usluge i efikasnije ublažavati siromaštvo, kredibilitet sadašnjeg režima može biti ugrožen i ukazao je na socijalne nemire kao jedan od pokazatelja krhkog legitimiteta vlade. Kao odgovor na svepristuni problem neformalnosti, IGR daje četiri glavne preporuke:

- Depolitizacija upravljanja kadrovima u javnom sektoru
- Jačanje centralnog nadzornog kapaciteta u upravljanju finansijama i kadrovima
- Učiti iz nedavnog uspešnog iskustva autonomnih regulatornih agencija (nadzor) i preslikati uspeh u druge institucije javnog sektora
- Koristiti „glas građana“ kao sredstvo za vršenje socijalne kontrole nad javnom upravom

## **SLUČAJ 2. INSTITUCIONALNI PREGLED I PREGLED UPRAVLJANJA SVETSKE BANKE UTVRDIO JE DA SU REFORMSKE INICIJATIVE ČESTO BILE NEUSPEŠNE JER SU PROMOVISALE TEHNIČKA REŠENJA KADA SU GLAVNE PREPREKE ZA UNAPREĐENO UPRAVLJANJE U JAVNOM SEKTORU BILE SOCIJALNO-POLITIČKE PRIRODE.**

U pregledu su posebno istaknute tri prepreke reformi javnog sektora:<sup>49</sup>

- Sveprisutni klijentelizam u javnoj službi
- Organizovane interesne grupe, od kojih su neke nelegitimne, koje određuju političke odluke
- Velika neslaganja između privatnih agenciј glavnih javnih aktera i njihovih formalnih javnih agenciј

Prema nalazima IGR, klijentelizam u javnoj službi delovao je u okviru jasno definisanih hijerarhija, a vladina „pravila poslovanja“ za ponašanje u javnoj službi sve su se više zanemarivala. Dobro organizovane interesne grupe koje su određivale političke odluke uključivale su vojsku, birokratiju, privatni biznis, sindikate, verske grupe, NVO i donatore. Međutim, aktivnosti nekih od ovih interesnih grupa bile su nezakonite i uključivale su primanje mita, iznudu, uzneniranje i upotreba sile. Političke, poslovne, sindikalne i birokratske strukture moći delimično je zarobilo podzemlje koje je koristilo takтику čvrste ruke da bi ojačao svoju moć. U okruzima su moćnici često dobijali podršku policije i članova pravosuđa u svoju korist, a na štetu siromašnih. Opstanak siromašnih ljudi je u međuvremenu zavisio od odnosa pokrivenlj-klijent.<sup>50</sup>

Korupcija i prevara javnih zvaničnika bile su široko rasprostranjene, dok su ekonomski gubici zbog neefikasnosti u javnom sektoru bili ogromni. IGR je procenio da je gubitak prihoda zbog korupcije i neefikasnosti u carini i porezu na dohodak građana premašio 5 procenata BDP-a.<sup>51</sup>

IGR je dao nekoliko preporuka za poboljšanje upravljanja u javnom sektoru zemlje:

- Jačanje sistema odgovornosti jačanjem uloge parlamenta, reformom pravosuđa, pooštavanjem odgovornosti za javne finansije, promovisanjem transparentnosti i jačanjem civilnog društva
- Povećanje decentralizacije
- Ponovno oživljavanje administrativne reforme usredsređivanjem na podsticaje, učinak, objavljivanje zasluga i unapređenja, kredibilni sistem nadzora i delegiranje ovlašćenja nad kadrovskim i finansijskim pitanjima
- Korišćenje potencijala e-uprave
- Mobilisanje podrške za reformu

<sup>49</sup> Osnaživanje i smanjenje siromaštva. Izvorna knjiga, alati i prakse 15 – Institucionalni pregled i pregled upravljanja, Svetska banka (2002)

<sup>50</sup> Ibid

<sup>51</sup> Ibid



## ANEKS 4. REFERENTNI DOKUMENTI

Obračunske prakse i iskustvo u reformama u zemljama OECD (*Accrual Practices and Reform Experience in OECD Countries*), Moretti, OECD Publishing, Pariz (2017)

Studija o pokretanju toka rada za pomoć i domaću odgovornost (*Background Paper for the Launch of the Workstream on Aid and Domestic Accountability*), Hudson A. i GOVNET, OECD DAC GOVNET (2009)

Izgradnja delotvornih, odgovornih i inkluzivnih institucija u Evropi i centralnoj Aziji: Pouke iz regiona (*Building Effective, Accountable, and Inclusive Institutions in Europe and Central Asia: Lessons from the Region*), Grupa Svetska banka (2020)

Izbor pogrešnih pokretača za reformu čitavog sistema (*Choosing the wrong drivers for whole system reform*), Michael Fullan (2011)

Prikupljanje informacija povezanih sa potencijalnim uticajem, uključujući troškove, primene obračunskog računovodstva u javnom sektoru i tehničke analize podobnosti pojedinih IPSAS standarda (*Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards*), pripremljeno za Evropsku komisiju, PwC (2014)

Osnaživanje i smanjenje siromaštva (*Empowerment and Poverty Reduction*). Izvorna knjiga, alati i prakse 15 – Institucionalni pregled i pregled upravljanja, Svetska banka (2002)

Izvlačenje dodatne vrednosti iz reformi obračunskog računovodstva (*Getting added value out of accruals reforms*), Časopis OECD o budžetiranju: tom 2018/1, Moretti i Youngberry, OECD (2018)

Primena obračunskog računovodstva u javnom sektoru, Tehničke beleške i priručnici (*Implementing accrual accounting in the public sector, Technical Notes and Manuals*), Cavanagh i saradnici, Odjeljenje za fiskalne poslove, Međunarodni monetarni fond (2016)

Da li gotovina i dalje vlada? – Maksimiziranje koristi od obračunskih informacija u javnom sektoru (*Is Cash Still King? – Maximising the benefits of accrual information in the public sector*), Metcalf i Sanderson, Međunarodna federacija računovođa i Udruženje ovlašćenih i sertifikovanih računovođa (2020)

Događaji razmene znanja o primeni Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor – Izveštaj o događajima održanim u maju i junu 2016. godine (*Knowledge Exchange Events on Implementation of International Public Sector Accounting Standards – Report of events of May and June 2016*), Svetska banka (2016)

Kako učiniti da reforme u javnom sektoru funkcionišu: politički i ekonomski konteksti, podsticaji i strategije (*Making Public Sector Reforms Work: Political and Economic Contexts, Incentives, and Strategies*), Bunse i Fritz, Svetska banka (2012)

Netehnički pokretači reforme poreske uprave – DIAMOND modul, Globalni poreski tim (*Non-Technical Drivers of Tax Administration Reform – DIAMOND Module, Global Tax Team*), Grupa Svetska banka (2017)

Politička ekonomija reofrmi upravljanja javnim finansijama – Iskustva i implikacije za dijalog i operativni angažman, (*Political Economy of Public Financial Management Reforms – Experiences and Implications for Dialogue and Operational Engagement*), Fritz, Verhoeven i Avenia, Grupa Svetska banka (2017)

Upravljanje javnim finansijama i njegova arhitektura u nastajanju (*Public Financial Management and Its Emerging Architecture*), Cangiano, Curristine i Lazare, Međunarodni monetarni fond (2013)

Obuka za upravljanje javnim finansijama (*Public Financial Management Training*), Međunarodni monetarni fond (2017)

PULSAR – Obrazac dobre prakse – Ka reformi računovodstva u javnom sektoru – Mapa puta (*PULSAR– Good Practice Template – To Public Sector Accounting Reform – Roadmap*), Svetska banka (2018)

PULSAR – Analiza stanja okruženja u oblasti računovodstva i izveštavanja u javnom sektoru u zemljama korisnicama PULSAR programa (*PULSAR – Stocktaking of Public Sector Accounting and Reporting Environment in PULSAR Beneficiary Countries*), Svetska banka (2020)

Jačanje upravljanja javnim finansijama: Istraživanje pokretača i efekata, Radni dokument za istraživanje politika 7084 (*Strengthening Public Financial Management: Exploring Drivers and Effects, Policy Research Working Paper 7084*), Fritz, Sweet i Verhoeven, Grupa Svetska banka (2014)

Celi slon: Predlog za integriranje gotovinskog, obračunskog i računa održivosti i nedostataka (*The Whole Elephant: A Proposal for Integrating Cash, Accrual, and Sustainability-Gap Accounts*), Irwin, Radni dokument /15/261, Međunarodni monetarni fond (2015)

Ka primeni usklađenih računovodstvenih standarda u javnom sektoru u državama članicama, Radni dokument zaposlenih Evropske komisije (*Towards implementing harmonized public sector accounting standards in Member States, European Commission Staff Working Document*) (2013)

## PROGRAM PULSAR

VODE:

SUFINANSIRAJU:



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**