

Međunarodni trendovi u reformama računovodstva u javnom sektoru 18 - 22. april 2011; Ljubljana, Slovenija Izveštaj

1. Ambijent

Centar izvrsnosti u finansijama (CEF) je zajedno sa Svetskom bankom (SB) i Međunarodnim monetarnim fondom (MMF) organizovao dva uzastopna događaja u Ljubljani, Slovenija, od 18. do 22. aprila 2011, i oba su se bavila izazovima s kojima se suočava proces reformi u oblasti računovodstva i izveštavanja u javnom sektoru.

Jedan događaj je bila radionica koja je održana 18-22. aprila 2011 za 41 učesnika iz ministarstava finansija i trezora iz 15 zemalja Evrope i centralne Azije (Albanija, Azerbejdžan, Jermenija, Hrvatska, Gruzija, Kazahstan, Kirgizija, Makedonija, Moldavija, Ruska Federacija, Srbija, Tadžikistan, Turska, Ukrajina i Uzbekistan). Radionica je bila deo programa Strukovne zajednice za trezor (T CoP) u okviru programa Upravljanje javnim troškovima – učenje u saradnji s kolegama (PEM PAL)¹. Glavni cilj radionice TCoP je bio da ponudi mogućnost članovima TCoP da razmenjuju iskustva u projektovanju i sprovođenju reforme računovodstva javnog sektora.

Radionica TCOP bila je povezana s konferencijom koja je održana 20-22. aprila 2011, o međunarodnim trendovima u reformama računovodstva javnog sektora. Uz 41 učesnika radionice T COP konferenciji je prisustvovalo i 100 eksperata. Cilj konferencije je bila diskusija o povećanoj ulozi računovodstva u javnom sektoru, naročito u eri posle finansijske krize, ponovno razmatranje evolucije na tom planu poslednjih godina i dobijenih pouka, kao i da ponudi preporuke za projektovanje budućih reformi računovodstva javnog sektora. Tokom prva dva dana (20-21. april), konferencija se usredsredila na pitanja koja su od značaja za niz zemalja, i razmotrila je, trećeg dana (22. april), teme koje su usko povezane sa slovenačkom reformom. Konferencija je nastavak ranijih konferencija o politici koje je organizovao CEF: o oporezivanju (februar 2006), penzijama (juni 2007), obrazovanju (april 2008) i zdravstvu (juni 2009).

Ovaj izveštaj ukazuje na glavna pitanja o kojima je bilo reči u diskusijama tokom radionice i konferencije.

2. Kriza je istakla potrebu da se više pažnje usmeri na fiskalne izazove i da se obezbede pravovremene i pouzdane informacije

... ili, kao što je u svom uvodnom govoru primetio **Prof. Frans van Schaik**, član Odbora za međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora (IPSAS)², fiskalna odgovornost vlada je od suštinskog značaja

¹ Kao odgovor na ogromne potrebe za razvojem kapaciteta i ozbiljna ograničenja koja postoje u pogledu institucija i ljudskih resursa, Svetska banka i DFID lansirali su PEM PAL inicijativu 2006. s ciljem da se razvije mreža praktičara i institucija koje su uključene u reformu upravljanja javnim finansijama. Mreža se danas sastoji od tri Strukovne zajednice (COP), za budžet (B COP), internu reviziju (IA COP) i trezor (T COP). Vode ih grupe lidera, koje su posvećene koordinaciji i promociji aktivnosti i promena. Aktivnosti COP uključuju plenarne susrete, radionice, studijske posete u kojima učestvuju članovi COP kao i sastanke licem u lice i video konferencije kojima prisustvuju njihove grupe lidera. Videti više na adresi www.pempal.org.

² Odbor IPSAS ima 18 članova iz celog sveta: tri iz Severne Amerike, jednog iz Južne Amerike, šest iz Evrope, dva iz Afrike, četiri iz Azije i dva iz Okeanije; od 18 članova, 15 imenuje računovodstvena profesija a tri su predstavnici javnosti. Odbor IPSAS ima četiri sastanka godišnje, i njegovi članovi utroše godišnje oko 600 sati radeći za Odbor.

za unapređenje ekonomskog rasta i razvoja u celom svetu; važna je za izgradnju i jačanje poverenja, naročito zato što u većini zemalja računi opšteg sektora čine više od 30 procenata BDP i, zajedno s javnim preduzećima, više od 50 procenata BDP. To je i razlog što postoji sve veća tražnja za pouzdanim računovodstvenim okvirom s odgovarajućom osnovom (gotovinskom, obračunskom), načelima, standardima (kao što je IPSAS) i programskim politikama. Odbor IPSAS nedavno je objavio smernice koje entitetima u javnom sektoru treba da pomognu u prelasku na računovodstvo zasnovano na obračunskoj osnovi. Na isti način je i **Gerard Byam**, direktor ECA regiona Svetske banke, podvukao da „ne treba da dozvolimo da kriza bude beskorisna“, naročito u svetlu ozbiljnog fiskalnog tereta koji za zemlje ECA predstavljaju starenje stanovništva, infrastruktura, veliki deficiti. Ako ECA želi da zaštiti svoju socijalnu mrežu, fiskalni programi moraju biti pravovremeni, pouzdaniji i transparentniji. Što je najvažnije, široka javnost treba da ih razume, jer će u budućnosti biti potrebno sve više i više informacija.

Računovodstvo i izveštavanje mogu imati ključnu ulogu u obezbeđivanju pouzdanih informacija. Zato je bitno da fiskalni izveštaji budu obuhvatni, kako je naglasio **Peter Murphy** iz MMF-a. Nije dovoljno puko izveštavanje o budžetskom sektoru jer, kao što je finansijska kriza pokazala, vanbudžetski i javni entiteti često imaju značajne fiskalne rizike. Slično tome, izveštavanje o gotovinskim isplatama i uplatama i doznakama ne daje celovitu sliku; ono što je takođe potrebno je obuhvatna evidencija i izveštavanje o sredstvima i obavezama, što uključuje potencijalne obaveze, dobitke i gubitke u pogledu vrednosti, itd. SAD, Ujedinjeno Kraljevstvo i Australija, na primer, dali su opširne informacije o ovim kategorijama, uključujući gubitke koji se odnose na smanjenje finansijskih sredstava usled finansijske krize i vladinih intervencija. Nasuprot tome, vlade čije računovodstvo je pretežno zasnovano na gotovinskoj obračunskoj osnovi ne priznaju dobitke i gubitke u pogledu vrednosti i ne prikazuju ih. Treća važna komponenta za računovodstvo i izveštavanje je informacija o oporezivanju i obavezama u pogledu socijalne politike. Ove obaveze nisu normalno pokrivene u konvencionalnim finansijskim izveštajima, ali su bitne za merenje dugoročne fiskalne održivosti i za kvalitet izveštavanja.

Da bi se povećao kvalitet izveštavanja, treba smanjiti „računovodstvene trikove“ upozorio je **Brian Olden** iz MMF-a. Treba posvetiti veću pažnju fiskalnim rizicima i dugoročnim fiskalnim izazovima – kao što je istaknuto u Fiskalnim monitorima MMF-a u novembru i aprilu. Računovodstvo na gotovinskoj osnovi i labava definicija duga mogu da potcene pravi domet obaveza. Postoje jasni dokazi da neke zemlje i dalje zaobilaze standarde finansijskog izveštavanja kroz skrivene pozajmice, odloženo trošenje, asimetrična penzijska sredstva i dugovanja, vanbilansne pozicije (na primer, obaveze kompanije za puteve), povlačenje investicija, itd. Međutim, tržišta pokazuju tendenciju da kažnjavaju stare trikove. Da bi to izbegle, zemlje treba da pokušaju da ocene, čak i one koje primenjuju gotovinsku osnovu, dugoročne troškove i rizike, da poboljšaju kvalitet fiskalnog izveštavanja, da objave detalje iz finansijskih izveštaja entiteta iz javnog sektora, da ojačaju kapacitet nacionalnih revizorskih ustanova, da zahtevaju od zvaničnika višeg ranga da potpišu povelje o budžetskom poštenju itd.

Stari netransparentni koncepti više nisu u modi, i tržišta i šira javnost traže poboljšane informacije, bila je poruka koju je uputio **Leslie Milne** iz CIPFA. Ako je verovati javnim računima, zemlje će imati veći uspeh na međunarodnom tržištu. Obračunska osnova računovodstva daje mnogo bolje informacije o javnim računima (na primer, u odnosu na penzije zaposlenih i zdravstvenu zaštitu penzionera, finansijske instrumente, kapitalne troškove i depresijaciju), ali prelaz na obračunsku osnovu računovodstva može biti rizičan i skup. Sem toga, to zahteva izvrsne računovodstvene sposobnosti. U tom kontekstu **Peter Murphy** iz MMF-a ukazao je da ekonomisti i računovođe u javnom sektoru treba da posvete više vremena međusobnim razgovorima, naročito imajući u vidu da postoji potreba za usklađivanjem računovodstva i statističkih standarda. Da bi se to postiglo, ustanove moraju biti na svom mestu. Kao što je zapazila **Julia Attridge** iz CIPFA, Ujedinjeno Kraljevstvo je potrošilo 125 godina da bi ih izgradilo i da bi uspostavilo odgovarajuće mogućnosti za obuku, s dovoljnim naglaskom na praktična pitanja i partnerstvo. **Karen Sanderson** iz Trezora Njenog Veličanstva objasnila je da je u Ujedinjenom Kraljevstvu ključnu ulogu u podsticanju računovodstva na obračunskoj osnovi imao Savetodavni odbor za finansijsko izveštavanje.³

Međunarodne ustanove, uključujući SB, MMF, INTOSAI, Azijsku banku za razvoj, Evropsku komisiju, Eurostat, OECD, IASBV, Ujedinjene nacije, UNDP deluju kao posmatrači. Osoblje Odbora IPSAS ima sedište u Torontu, Kanada.

³ Uloga Savetodavnog odbora za finansijsko izveštavanje je da promoviše najviše moguće standarde u finansijskom izveštavanju Vlade, i da pomogne da se obezbedi da sve adaptacije ili odstupanja od GAAP budu opravdane i na odgovarajući način objašnjene. Odbor je osnovan 1996. s ciljem da tokom razrade računovodstvene evidencije o resursima u procesu uspostavljanja računovodstvenih standarda za vladu obavi nezavisnu analizu. Uloga Odbora dobila je zakonsku osnovu Zakonom iz 2000. o vladinim resursima i računovodstvu, koji zahteva da Trezor obavlia

Reforma je dugotrajan proces i zahteva jasan i ambiciozan plan koji će se pozabaviti rizicima; sem toga, zahteva stalni monitoring i evaluaciju.

3. Računovodstvene reforme javnog sektora vode boljim informacijama o računima javnog sektora...

S povećanjem složenosti opštih poslova, sve je jasnija potreba za većom transparentnošću, odgovornošću, efikasnošću i delotvornošću javnih izdataka i otuda za većim investicijama u dijagnostički rad na planu upravljanja javnim finansijama (PFM) kako bi se podržale reforme u ovoj oblasti. Svetska banka je u značajnoj meri povećala svoju podršku dijagnostifikovanju od strane PFM, sa 110 projekata u periodu 1987–1999, na 202 u periodu 2000. do 2006. Kao što je rekao **Moustapha Ndiaye**, direktor u Svetskoj banci, uvek ima mnogo izazova i ograničenja na putu od dijagnoze do sprovođenja reforme. Rešenja za tehničke probleme možda nisu laka, ali obično se mogu naći. Najvažnije je da se pronade politička volja. Ukoliko javni zvaničnici ne rade u dobroj nameri, svaki napor je uzaludan. Reforme će biti uspešne samo ako se ljudi slože oko toga da je nešto potrebno. Ali često nema političke volje, kao ni resursa ni kapaciteta da se radi na skupim i složenim reformama. Bitno je postaviti prioritete i obuhvatni plan za sprovođenje reforme (na primer, u potpunosti ili delimično na obračunskoj osnovi; svi ili najrelevantniji standardi; radikalni pristup ili isprobavanje na probnom uzorku).

4. ... i računovodstvo na obračunskoj osnovi (zajedno s IPSAS) je krajnji cilj mnogih reformi ...

Računovodstvo na obračunskoj osnovi povećava kvalitet javnih finansija time što daje pun prikaz troškova državnih aktivnosti, i što povećava odgovornost i odlučivanje o svim resursima, a ne samo o gotovini. U tom svetlu, računovodstveni standardi IPSAS su nedavno dobili na važnosti (mada nisu pravno obavezujući). Oni pokrivaju sve glavne državne aktivnosti, i uključuju 31 standard obračunske osnove i jedan standard gotovinske osnove. Međunarodne organizacije, na primer celokupni sistem UN, OECD, NATO, Interpol i Evropske komisije sada koriste IPSAS standarde. Prema pregledu E&Y za 2010. godinu 37 procenata evropskih zemalja koristi obračunsku osnovu. Među članicama OECD, 23 procenata primenjuje potpunu obračunsku osnovu, 30 procenata kombinaciju gotovinske i obračunske, a 47 procenata u potpunosti gotovinsku osnovu.

IPSAS su u skladu s nekim drugim međunarodno priznatim obračunskim standardima, kao što su Vladina finansijska statistika (GFS) i ESA95, mada među njima postoje određene razlike. Od nedavno su intenzivirani napor da se ostvari veća konvergencija. Ta tri okvira koriste zajedničke finansijske informacije, ali služe različitim namenama. IPSAS se primenjuje na finansijske izveštaje entiteta koje kontroliše vlada u svrhe revizije; GFS i ESA95 se primenjuju na opšti vladin sektor za potrebe statističkog izveštavanja. **Denis Besnard** iz Eurostata dao je koristan pregled razlika i trendova konvergencije između ESA95 i IPSAS. On je naglasio da je važno planirati različite okvire i razumeti njihovo konceptualno poreklo. Dodao je da će proces usaglašavanja biti složen i dugotrajan, i da se verovatno nikad neće završiti.

5.... mada je sprovođenje u praksi uvek zahtevno i složeno.

Ako se gleda s negativne strane, u praksi se sprovođenje IPSAS suočava s mnogim ograničenjima. Na prvi pogled ona su jasna, ali ih je u stvari teško razumeti, i konceptualni okvir koji će dati definicije tek je u procesu izrade nacrt. Sem toga, kako je ukazao **Noel Hepworth**, bivši generalni direktor CIPFA, obračunske procene sadrže element subjektivnosti, što potencijalno vodi nepreciznim zaključcima i čak (namerno ili nenamerno) do pogrešnog tumačenja informacija. On je dalje napomenuo da puna korist od računovodstvenih reformi neće biti ostvarena bez prateće upravljačke odgovornosti. Isto tako, za sprovođenje reformi potrebno je raspolagati značajnim računovodstvenim umećem i odgovarajućim ljudskim resursima, po mogućstvu pre nego što započne prelaz na obračunsko računovodstvo. Kao što su mnogi učesnici naglasili, važno je da se prvo savlada osnova (na primer, u potpunosti na gotovinskoj osnovi) na pravi način. Ovo i stoga što će informacije o gotovinskim tokovima, uvek i svuda, ostati bitne za

konsultacije o načelima i standardima finansijskog izveštavanja. Od 1996. zaduženja Odbora su povećana i sada uključuju davanje saveta o finansijskom izveštavanju u celom Ujedinjenom Kraljevstvu za odeljenja, izvršne agencije, izvršna javna tela koja ne pripadaju odeljenjima, trgovinskim fondovima i zdravstvenim organima. Odbor takođe savetuje Trezor o sprovođenju računovodstvenih politika koje su karakteristične za sve vladine račune

potrebe likvidnosti i upravljanja. Prelaz na potpunu obračunsku osnovu u suštini je veoma zahtevan ali, kao što je sugerisao **Michael Parry**, modifikovani (pojednostavljeni) obračunski okvir s takvim formatom finansijskog izveštavanja koji integriše zahteve IPSAS i GFS u pogledu izveštavanja može da zadovolji i ciljeve računovodstva i ciljeve reforme na planu finansijskog izveštavanja. On je naglasio da je važno da informacije dobijene iz finansijskih izveštaja (IPSAS) i statističkih izveštaja (GFS ili ESA95) budu usklađene, pouzdane, lako razumljive, relevantne i pravovremene.

Redosled reformskih koraka će u najvećoj meri zavisiti od konkretnih uslova u zemlji. Usko povezano s tim je i pitanje zakonodavstva i standarda. Da li je važno da se prvo usvoji politika i izradi nacrt zakonodavnog okvira kako bi se omogućila reforma? Da li nacionalni standardi javnog sektora i kontni okvir (CoA) treba paralelno da se razvijaju? Nakon što je reforma odobrena? Na primer, Kazahstan je prvo razvio obračunsku politiku i sve standarde i onda prešao na razvoj CoA. Treba li prilagoditi obračunske standarde privatnog sektora tak da budu korišćeni u javnom sektoru? Na primer, Ujedinjeno Kraljevstvo koristi IFRS, koji su prilagođeni, a nisu IPSAS. Treba li zemlje jednostavno da usvoje IPSAS (CoA nije deo IPSAS⁴), ili bi u određenom periodu trebalo da se koristi modifikovana gotovinska/modifikovana obračunska osnovu, a puna usaglašenost da bude odložena? **Gonzalo Capriolo** iz slovenačkog Instituta za makroekonomsku analizu i razvoj objasnio je da su u Sloveniji fiskalni ciljevi predstavljeni i usvojeni u skladu s gotovinskom i obračunskom metodologijom, ali se planira iskorak ka obračunskoj.

Važno je znati šta je to što zemlje žele od reforme – naglasili su mnogi govornici. Pre svega, ministri treba da definišu informacije koje će biti potrebne, da okupe ustanove i obuče njihove kadrove i druge korisnike informacija. Dobra komunikacija takođe je od bitnog značaja. Kao što smatra **Karmen Stariha** iz Sila Advertising Ltd (Slovenija), da bi reforme uspele šira javnost (poreski obveznici) treba da bude ubeđena i obaveštena o tome da reforma donosi nešto novo i pozitivno. Poreski obveznici obično su zainteresovani za napredak, ali su uvek sumnjičavi. Ukoliko su potrebni odgovarajuća struktura poruke i informacionih kanala, kao i revizija komunikacione strategije, isplativi su.

6. U mnogim zemljama reforme su uveliko u toku

U celoj Evropi sprovode se računovodstvene reforme u javnom sektoru, kao i u većini zemalja Centralne Azije i Jugoistočne Evrope (PEM PAL). Reforma je započela u Hrvatskoj 2000, u Azerbejdžanu 2004, u Jermeniji i Makedoniji 2005, u Gruziji 2006, u Ukrajini 2007, U Albaniji, Kirgiziji i Srbiji 2008, u Kazahstanu 2009, u Tadžikistanu 2010, u Rusiji 2011. Mnoge od ovih reformi uključuju prelaz na obračunsko računovodstvo (ili bar na neke od njegovih elemenata) i uvođenje u javni sektor računovodstvenih standarda u skladu s IPSAS. Neke zemlje već su uvele IPSAS standarde ili standarde u skladu s IPSAS (Albanija, Azerbejdžan, Hrvatska, Kazahstan, Makedonija, Crna Gora, Srbija i Tadžikistan), a druge (Jermenija, Gruzija, Kirgizija, Moldavija, Rusija, Ukrajina) su ovaj korak uvrstile u svoje planove.

Računovodstvena reforma u **Albaniji** započela je 2009. kao deo reforme javne interne finansijske kontrole. Obuhvata dve faze, koje traju jednu, odnosno pet godina. Prva faza se odnosi na identifikaciju svih kontrolisanih entiteta (budžetskih i vanbudžetskih). Cilj druge faze je da se uvede IPSAS na gotovinskoj osnovi. To će biti sprovedeno u tri koraka; početni su konsolidovane gotovinske uplate/isplate opšte uprave, zatim se daju konsolidovani finansijski izveštaji za odabranu grupu vladinih ustanova, i na kraju idu svi finansijski izveštaji za celu vladu. Velika komponenta druge faze biće takođe sakupljanje informacija o sredstvima, dugovanjima, prihodima i troškovima. Iskustvo Albanije govori da su ključni aspekti za uspešno sprovođenje reforme: (i) tehnička podrška; (ii) obuka; (iii) monitoring; (iv) zajednički rad s drugim revizorima; (v) obezbediti da ljudi shvate novi sistem kako bi se sprečilo da tok reforme bude preokrenut.

Jermenija je svoju računovodstvenu reformu započela 2005. kao deo reforme upravljanja javnim finansijama (PFM). Pomoć Svetske banke se pokazala kao izuzetno važna. Reformski put započeo je procenom postojećih okvira i kapaciteta računovodstva i izveštavanja. Nastavljen je razvojem obračunskih okvira, uključujući prevođenje 26 IPSAS, priručnika za računovođe, novim CoA i smernica za prelaz na CoA, kao i nacrtu zakona o računovodstvu u javnom sektoru. Priprema strategije sprovođenja bila je dalji važan korak koji je doprineo razumevanju izazova s kojima se proces sprovođenja suočava. Rešenja su testirana prvo na pilot ministarstvima kako bi se izbegle velike greške.

⁴ Postoji obrazac CoA u Aneksu 4 GFS.

Jermenija je ponudila mnogo korisnih saveta. (i) Ispitajte postojeću situaciju pre nego što krenete u akciju. (ii) Omogućite odgovarajuću i dovoljnu obuku imajući u vidu da u računovodstvu javnog sektora postoji stalni nedostatak veština i da na univerzitetima nema odgovarajućih obrazovnih programa. (iii) Budite realistični. Cilj ne treba da bude potpuna saglasnost s IPSAS, već prilagođavanje standarda lokalnim prilikama. (v) Koristite probne uzorke kako biste bili sigurni da se promene mogu sprovesti.

Pridobijanje aktera je bio prvi važan korak u postavljanju trase računovodstvene reforme u **Austriji**. I Parlament i Revizorski sud su od početka podržavali reformu, što nije bio slučaj s resornim ministarstvima s obzirom na univerzalni „prirodni sukob“ između ministarstva finansija i resornih ministarstava. Put je na kraju bio slobodan zahvaljujući dogovoru između Ministarstva finansija i kabineta, kao i hrabroj izjavi harizmatičnih vrhovnih zvaničnika 2007. kojom su data uveravanja resornim ministarstvima da „nema povratka na staro jer su svi mostovi spaljeni“. Austrija je podelila svoje važno iskustvo o tome kako da se reforma „proda“ javnosti kako bi se dobila podršku za reformu. Sledeće aktivnosti dale su rezultate: dobijanje povratnih informacija o važnim aspektima reforme od širokog kruga aktera; uspostavljanje odnosa s medijima, civilnim društvom i drugim akterima; stimulisanje vlasništva među državnim službenicima (obuka, uključivanje njihovih sugestija u plan reforme); aktiviranje internog (odeljenje za budžet) znanja za stvaranje nacrtu reforme; odustajanje od „savršenog“ projekta reforme; proces reforme učinjen je nepovratnim.

Azerbejdžan je razradio plan reforme računovodstva u tri koraka. Prvi, od 2005. to 2008, obuhvatao je set zakonodavnih akata s ciljem da se usmere pripreme regulatornog i metodološkog okvira za finansijsko izveštavanje u skladu s međunarodnim standardima (prevođenje IFRS standarda, razvoj 37 nacionalnih računovodstvenih standarda za ekonomska društva i 24 nacionalna računovodstvena standarda za budžetske ustanove i državne fondove u skladu s IPSAS). Ove pripreme trasirale su put za drugi korak, koji obuhvata pripremu institucionalnog okvira. Tokom ovog koraka pojavili su se mnogi praktični izazovi za koje je neophodno odmah naći rešenje, od kojih je najveći problem nedostatak obučenog osoblja. To je dovelo do formiranja Centra za sertifikaciju obuke, s ciljem da se obezbedi stalna obuka i unapređenje veština, uključujući sertifikaciju. Naime, nedostatak kvalifikovanog osoblja u oblasti računovodstva i revizije neposredno utiče na kvalitet izveštavanja i na kraju na rezultate reforme. Fokus tekuće, treće faze reforme je na poboljšanjima tekućeg zakonodavnog okvira i na jačanju ustanova za računovodstvo i reviziju.

Konvergenција s pravilima EU i želja da se popravi finansijsko upravljanje i transparentnost bili su glavni pokretači promena u **Hrvatskoj**. Tri poglavlja za pregovore s EU (Poglavljje 32: Finansijska kontrola; Poglavljje 22: Regionalna politika i koordinacija strukturalnih instrumenata; i, Poglavljje 13: Finansijske i budžetske odredbe) podstakla su značajne promene u sistemu javnih finansija i budžetskim procesima, uključujući reformu računovodstva.

Gruzija je 2006. izradila nacrt programa reforme u šest faza kako bi ostvarila punu usklađenost s IPSAS do 2020, što će dovesti do objavljivanja i jedinstvene primene finansijskih izveštaja u skladu s IPSAS za centralni nivo i niže nivoe uprave u celoj Gruziji. Agenda uključuje pripremu modifikovanih finansijskih izveštaja zasnovanih na gotovini do 2013, finansijske izveštaje na obračunskoj osnovi do 2016, i finansijske izveštaje u skladu s IPSAS do 2018. Manjak kvalifikovanih kadrova s iskustvom u pripremi finansijskih izveštaja je najveći izazov. Savet iz Gruzije: obezbedite da prevodi budu sačinjeni prilično unapred tako da sve uključene ustanove shvate sadržaj i postupke.

Kazahstan je započeo reformu računovodstva svog javnog sektora u 2009, na osnovu značajnog iskustva s reformom privatnog sektora koja je započela 1994. Prvi korak, 2010, obuhvatio je izradu nacrtu uredbi u skladu s IPSAS o računovodstvu i finansijskom izveštavanju u javnim ustanovama. Plan je da se testira uredba prvo u javnim pilot ustanovama pre nego što se primeni na sve javne ustanove u 2013. Danas je pažnja usmerena na obuku računovođa, kao i spoljnih i internih revizora. Iskustvo koje je podeljeno s kolegama: (i) Reforme su priča bez kraja: akcioni planovi treba stalno da budu revidirani; (ii) Zatražite pomoć stručnjaka: pomoć Svetske banke na planu propisa u 2008. i 2009. bila je izuzetno korisna; (iii) Politička odluka je bitna za svako sprovođenje reformi; (iv) Kazahstan je preveo IPSAS na ruski 2010: pod uslovom da dobije potvrdu IFAC, ruska verzija mogla bi biti podeljena s PEM PAL kolegama.

Litvanija primenjuje obračunski sistem iako nikad nije objavila bilo kakvu reformu. Pokretačka snaga promena bile su očekivane koristi od procesa pristupanja EU i zahtevi da se ostvari usklađenost s ESA95.

Sada je u toku priprema nacionalnih standarda usklađenih s IPSAS. Neće biti potrebna dodatna obuka jer su računovode manje-više upoznate s konceptom obračunske osnove.

U **Makedoniji**, budžetsko računovodstvo i izveštavanje zasnovani su na gotovini, i objavljuju se na internet stranici Ministarstva finansija. Prelazak na obračunsku osnovu je deo dugoročnih planova, jer ima drugih prioriteta koji treba prvo da budu rešeni, s obzirom na nivo razvoja uprave u Makedoniji. Obuka i proces javnih konsultacija su dva glavna preduslova za svaku reformu, kao i detaljno ispitivanje svih koraka i postupaka koji se tiču reforme.

Reforma javnog računovodstva u **Rumuniji** počela je 2002. s ambicijom da pređe s modifikovanog gotovinskog/obračunskog sistema na obračunski sistem. Od tada je reforma sprovedena u fazama, uključujući pripremu metodoloških normi i uputstava 2005, i novu budžetsku klasifikaciju i CoA 2006. Rad je sada usmeren na detalje u finansijskim izveštajima, dalje usavršavanje i ujednačavanje IT sistema, obuhvatnu obuku (uključuje oko 13.000 javnih ustanova), naročito o IPSAS.

Koncepcija fiskalne politike, budžetiranja, izvršenje budžeta i računovodstvo u **Sloveniji** zasnovana je na gotovinskoj metodologiji (s nekim elementima obračunske osnove). Slovenija razmišlja o prelasku na obračunsku osnovu kako bi povećala transparentnost i odgovornost u upravljanju javnim finansijama. Namera je da se obezbede informacije u realnom vremenu o svim troškovima, uključujući depresijaciju (koji se za sada ne smatra troškom). Dve dileme o kojima sada raspravljaju eksperti su da li (i) primeniti radikalni pristup ili prelaz vršiti postepeno, i da li (ii) zasnovati okvir na nacionalnim računovodstvenim politikama i standardima ili na IPSAS. Glavni izazovi u pogledu sprovođenja su: (i) priprema dobrog zakonodavstva; (ii) obezbeđenje softvera koji će povezati budžetske korisnike na nivou države i na lokalnim nivoima; (iii) učiniti da računovodstveni kadar, uključujući rukovodioce, prihvati i shvati promene. Slovenija je, od 2004, izveštavala Eurostat o svom deficitu i dugu u skladu s metodologijom ESA95. Finansijski izveštaji u skladu s IPSAS, u poređenju s izveštajima prema ESA95, uključili bi ustanove, kao što je slovenačka kompanija za puteve, slovenačka Banka za izvoz i razvoj, i isključili lokane opštine. Oni bi, sem toga, uključili odgovornost u odnosu na PPP ugovore za infrastrukturne projekte. Računovodstveni izveštaji zasnovani na IPSAS ili na nacionalnim standardima koji su usklađeni s IPSAS bi na taj način u značajnoj meri unapredili kvalitet i pravovremenost informacija.

IT reforma **Turske** na planu javnog računovodstva počela je 2009, oslanjala se na interne kadrove koji su obavljali celokupno programiranje u pogledu javnih izdataka i sistema za računovodstveno izveštavanje. Pokazalo se da je to veoma dobro iskustvo koje će Turska preporučiti drugim zemljama PEM PAL koje sprovode reforme. Lokalno osoblje može da se konsultuje s kolegama, da odmah popravi greške i obučiti jak operativni tim. Sisteme treba da razvija sopstveni kadar, i te sisteme treba koristiti za sve javne entitete tako da oni ne moraju da formiraju sopstvene sisteme. Projektni tim za IT sistem formiran je u Trezoru koji je upravljao projektom i koordinirao ga.

Ukrajina planira da sprovede reformu svog javnog sektora do 2015. u dva koraka. Prvi korak, koji je počeo 2007. i treba da bude dovršen ove godine, uključuje prilagođavanja propisa i pripremu nacionalnih standarda za računovodstvo u javnom sektoru. Drugi, do 2015, usredsrediće se na izgradnju i jačanje institucija, kao i na sprovođenje nacionalnih standarda na polju računovodstva javnog sektora. Za sada, Trezor je zadužen za računovodstvo na gotovinskoj osnovi kad je reč o izvršenju centralnog budžeta i lokalnih budžeta; obračunsko računovodstvo se koristi samo za određene operacije. Ključni elementi ukrajinske reforme su: (i) jačanje računovodstvenog okvira i okvira za izveštavanje (u skladu s IPSAS, stvaranje jedinstvenog CoA za vladine ustanove usklađenog s budžetskim klasifikacijama; konsolidovanje izveštavanja korišćenjem modernih IT sistema), (ii) uspostavljanje jedinstvenog računovodstvenog sistema za celu upravu; (iii) jačanje kontrole od strane Trezora; (iv) stvaranje integrisanog informacionog i analitičkog okvira za upravljanje javnim finansijama (PFM), koji je zasnovan na jedinstvenom CoA i nacionalnim standardima računovodstva u javnom sektoru.

7. Posmatrano u celini, nema jedinstvenog recepta za uspešnu računovodstvenu reformu, ali ključne delove predstavlja bilo koji od sledećih elemenata:

- Politička volja;
- Vizija i ambiciozni plan (s jasno iskazanim prioritetima) o očekivanim ciljevima i koristima od reforme;
- Obuka: uključuje sve ustanove javnog sektora (ali ne mora svako sve znati);

- Prevođenje međunarodnih standarda;
- Komunikaciona strategija: razviti pozitivan stav prema promeni;
- Dovoljni humani i finansijski resursi za sprovođenje: uključiti interne eksperte;
- Odgovarajući IT i softverski programi;
- Monitoring i evaluacija: revidirati plan reforme ako je to potrebno.