

Bosna i Hercegovina
Brčko distrikt BiH
URED-KANCELARIJA ZA REVIZIJU
JAVNE UPRAVE I INSTITUCIJA
u Brčko distriktu BiH



Босна и Херцеговина
Брчко дистрикт БиХ
КАНЦЕЛАРИЈА-УРЕД ЗА РЕВИЗИЈУ
ЈАВНЕ УПРАВЕ И ИНСТИТУЦИЈА
у Брчко дистрикту БиХ



Islahijet 8, telefon 049 218-220, faks 049 490-276
Ислахијет 8, телефон 049 218-220, факс 049 490-276
www.revizija-bd.ba

Broj: 01-03-13-572/22
R:05-01;015-01/22
Brčko, 11.10.2022. godine

IZVJEŠTAJ REVIZIJE UČINKA

Imovina Brčko distrikta BiH u pripremi

Oktoбар, 2022. godine

Bosna i Hercegovina
Brčko distrikt BiH
URED-KANCELARIJA ZA REVIZIJU
JAVNE UPRAVE I INSTITUCIJA
u Brčko distriktu BiH



Босна и Херцеговина
Брчко дистрикт БиХ
КАНЦЕЛАРИЈА-УРЕД ЗА РЕВИЗИЈУ
ЈАВНЕ УПРАВЕ И ИНСТИТУЦИЈА
у Брчко дистрикту БиХ



Islahijeta 8, telefon 049 218-220, faks 049 490-276
Ислахијета 8, телефон 049 218-220, факс 049 490-276
www.revizija-bd.ba

Kancelarija za reviziju javne uprave i institucija u Brčko distriktu BiH (u daljem tekstu: *Kancelarija za reviziju*) provela je reviziju učinka na temu **“Imovina Brčko distrikta BiH u pripremi”**. Revizija učinka je realizovana u skladu sa Planom revizije za 2022. godinu.

Kancelarija za reviziju u skladu sa članom 14. Zakona o reviziji javne uprave i institucija u Brčko distriktu Bosne i Hercegovine (“Službeni glasnik Brčko distrikta BiH” broj: 18/18 – prečišćeni tekst i 15/22) može izvršiti pregled ili ispitivanje određenog dijela ili cijelog projekta, programa ili procedura ili izdatka institucije, u pogledu ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti upotrebe resurse.

Provedena revizija je primarno bila usmjerena na ispitivanje aktivnosti koje su, odnosno koje nisu, preduzimali organi javne uprave u procesu knjigovodstvene aktivacije sredstava u pripremi. Revizija je obuhvatila 10 organa javne uprave kod kojih su knjigovodstveno evidentirana sredstva u pripremi. Revizija je posmatrala promjene na knjigovodstvenoj evidenciji sredstava u pripremi za desetogodišnji period (31.12.2012.-9.12.2021. godine), a aktivnosti organa javne uprave su posmatrane do okončanja prikupljanja podataka za provođenje revizije (polovina 2022. godine). Revizija je izvršena sa ciljem da se utvrdi da li organi javne uprave Distrikta imaju jasna usmjerenja za iskazivanje stvarnog stanja imovine Distrikta kroz uspostavljena pravila i procedure, odnosno pretpostavke za provođenje procesa i aktivnosti u procesu stavljanja imovine u upotrebu i usaglašavanja knjigovodstvenog i stvarnog stanja imovine Distrikta.

Revizorski tim je provođenjem ove revizije došao do određenih nalaza na osnovu kojih je sačinjen Nacrt izvještaja. U skladu sa Zakonom o reviziji javne uprave i institucija u Distriktu, Nacrt izvještaja je upućen subjektima revizije (Odjeljenju za javne poslove; Odjeljenju za komunalne poslove; Odjeljenju za privredni razvoj, sport i kulturu; Kancelariji za upravljanje javnom imovinom; Odjeljenju za poljoprivredu, šumarstvo i vodoprivredu; Odjeljenju za obrazovanje; Odjeljenju za javnu sigurnost; Odjeljenju za stručne i administrativne poslove; Odjeljenju za zdravstvo i ostale usluge; Kabinetu gradonačelnika; Direkciji za finansije Distrikta). Nakon izražavanja stavova subjekata revizije u ostavljenom roku izrađen je konačan Izvještaj o provedenoj reviziji učinka.

U Izvještaju se navode preporuke upućene Vladi, Direkciji za finansije i organima javne uprave Distrikta u cilju unapređenja efikasnosti procesa.

Reviziju je obavio revizorski tim u sastavu: Ivana Gavrić, vođa tima i Ljubica Domić, član tima.

Zamjenik glavnog revizora

dr. sci. Savo Grujić, dipl. oec.

Glavna revizorka

mr. sci. Selma Šadić, dipl. oec.

SADRŽAJ

IZVRŠNI REZIME.....	6
1. UVOD	8
1.1 Pozadina revizije.....	8
1.2 Svrha revizije i revizijska pitanja.....	9
1.3 Kriteriji revizije.....	10
1.4 Obim i ograničenja revizije	11
1.5 Izvori i metode revizije.....	12
1.6 Struktura izvještaja.....	12
2. OPIS PREDMETA REVIZIJE.....	13
2.1 Značaj aktiviranja imovine	13
2.2 Propisi koji regulišu aktiviranje imovine	14
2.3 Aktiviranje imovine.....	15
2.3.1 Procedura aktiviranja imovine.....	16
2.3.2 Usaglašavanje stvarnog stanja sa knjigovodstvenim	17
2.3.3 Uloga Direkcije za finansije Distrikta.....	18
2.3.4 Koraci u procesu aktiviranja imovine.....	18
2.4 Opšti podaci o neaktiviranoj imovini	20
3. NALAZI	26
3.1 Propisane procedure i prakse evidentiranja imovine Distrikta u pripremi	26
3.1.1 Propisane procedure	26
3.1.2 Evidentiranje imovine u pripremi	29
3.2 Aktivnosti organa javne uprave u procesu	32
3.3 Stvarno i knjigovodstveno stanje.....	35
4. ZAKLJUČCI	37
4.1. U Distriktu nije uspostavljen sistemski pristup evidentiranju imovine u pripremi.....	37
4.2. Organi javne uprave Distrikta nisu efikasni u postupku knjigovodstvenog stavljanja imovine u upotrebu.....	38
4.3. Knjigovodstveno stanje je stvarno stanje imovine Distrikta.....	38
5. PREPORUKE.....	39
P R I L O Z I	41

REVIZIJA UČINKA

Revizija učinka je nezavisan periodičan pregled djelovanja javnog sektora, programa ili organizacija u pogledu ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti trošenja javnih sredstava. Cilj revizije učinka je da utvrdi da li korišteni resursi predstavljaju najekonomičnije trošenje javnih sredstava, da li se korišćenjem raspoloživih resursa pružaju najbolje usluge, da li su ispunjeni strateški ciljevi institucije i da li postoji uticaj na implementaciju tih ciljeva. Cilj revizije učinka je i promovisanje transparentnosti, odgovornosti i boljeg učinka. Revizijama učinka žele se postići nezavisne procjene rada javnog sektora. Revizija učinka je fleksibilna u odabiru subjekata i metoda revizije, po prirodi je, zbog složenosti javnog sektora i raznovrsnosti pitanja koja se odnose na njen rad, široko obuhvatna, čime dobija na značaju kod korisnika izvještaja i javnosti.

Osnovni principi¹ u reviziji učinka su ekonomičnost, efikasnost i efektivnost i često se nazivaju tri E.

Princip ekonomičnosti zahtijeva postizanje odgovarajućeg nivoa kvaliteta i obima rezultata, a uz minimiziranje troškova korištenih resursa.

Princip efikasnosti zahtijeva ostvarivanje maksimuma rezultata iz raspoloživih resursa, odnosno, uspostavu najboljeg odnosa između iskorištenih resursa i ostvarenih rezultata.

Princip efektivnosti zahtijeva ostvarivanje postavljenih ciljeva.

U skladu sa ISSAI 100 revizijskim standardima, revizija učinka se odnosi na reviziju ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti i obuhvata:

- a) reviziju ekonomičnosti upravnih aktivnosti u skladu sa zdravim upravnim principima i praksom te politikom uprave;
- b) reviziju efikasnosti korišćenja ljudskih, finansijskih i drugih resursa, uključujući ispitivanje informacionih sistema, mjera učinka i kontrolnih postupaka, kao i procedura za otklanjanje uočenih nedostataka koje provodi subjekt koji je predmet revizije; i
- c) reviziju efektivnosti učinka u odnosu na postignute ciljeve subjekta kod kojeg se obavlja revizija, te reviziju stvarnog uticaja aktivnosti u odnosu na očekivani.²

¹ Koordinacioni odbor Vrhovnih revizorskih institucija u BiH: Vodič za reviziju učinka, Sarajevo 2013.
Koordinacioni odbor Vrhovnih revizorskih institucija u BiH: Principi revizije učinka, Sarajevo 2009.

² Službeni glasnik Brčko distrikta BiH broj:11/2011

IZVRŠNI REZIME

Stalna sredstva, odnosno materijalna imovina predstavlja jedan od osnovnih elemenata finansijskog položaja Distrikta (Bilans stanja) i u svrhu što realnijeg finansijskog izvještavanja Distrikt je dužan posvetiti posebnu pažnju vrednovanju imovine. Finansijska revizija u svojim izvještajima ukazuje na problem neprekidžavanja stalnih sredstava u pripremi na stalna sredstva u upotrebi u Distriktu. Zbog problema na koji ukazuje finansijska revizija, Kancelarija za reviziju Distrikta je provela reviziju učinka pod nazivom "Imovina Brčko distrikta BiH u pripremi".

Cilj konkretne revizije je da se utvrdi da li organi javne uprave Distrikta imaju jasna usmjerenja za iskazivanje stvarnog stanja imovine Distrikta kroz uspostavljena pravila i procedure, odnosno pretpostavke za provođenje procesa i aktivnosti u procesu stavljanja imovine u upotrebu i usaglašavanja knjigovodstvenog i stvarnog stanja imovine Distrikta.

Imajući u vidu cilj revizije, glavno revizorsko pitanje kojim se revizija bavila u ovoj studiji glasi: „Da li organi javne uprave i institucije Distrikta preduzimaju odgovarajuće i blagovremene aktivnosti koje osiguravaju stavljanje imovine Distrikta u upotrebu s ciljem realnog iskazivanja vrijednosti imovine Distrikta?“

Revizija je primarno bila usmjerena na ispitivanje aktivnosti koje su, odnosno koje nisu, preduzimali organi javne uprave u procesu knjigovodstvene aktivacije sredstava u pripremi. Revizija je obuhvatila 10 organa javne uprave kod kojih su evidentirana sredstva u pripremi. Revizija je posmatrala promjene na evidenciji sredstava u pripremi za desetogodišnji period (31.12.2012.-9.12.2021. godine), a aktivnosti organa javne uprave su posmatrane do okončanja prikupljanja podataka za provođenje revizije (polovina 2022. godine).

Tim za reviziju učinka je, po prikupljenim nalazima do kojih je došao, zaključio da su organi javne uprave djelimično uspostavili pravila i procedure u procesu knjigovodstvenog aktiviranja imovine Distrikta. Podzakonska ili provedbena akta Distrikta iako propisuju stavljanje u upotrebu imovine Distrikta, nisu jasna i potpuna u dijelu koji se odnosi na objašnjenje uslova koje stalno sredstvo, odnosno imovina u pripremi treba da zadovolji kako bi se stavila u upotrebu i započeo obračun amortizacije. Organi javne uprave nisu uložili napor da uspostave sopstvene evidencije imovine u pripremi, već se u svom radu oslanjaju na podatke dobijene od Direkcije sa finansije. S druge strane, nalazi revizije ukazuju da knjigovodstvena evidencija Direkcije za finansije (koja je evidentičar finansijskih promjena na stalnim sredstvima) nije sačinjena na način koji obezbjeđuje vršenje analiza kojima bi se utvrdila uska grla u procesu aktiviranja imovine a na osnovu čega bi se mogle blagovremeno planirati i provoditi korektivne mjere. Organi javne uprave su u praksi neefikasni i neblagovremeni u postupku stavljanja imovine Distrikta u upotrebu što rezultira veoma niskim stepenom knjigovodstvenog aktiviranja imovine u pripremi i posljedično započinjanju obračuna amortizacije, a samim tim i tačnom i istinitom prikazivanju finansijskog položaja Distrikta. Jedan organ javne uprave je utvrdio proceduru za aktivaciju novostečene imovine, a za knjigovodstvenu aktivaciju imovine u pripremi koja je ranijih godina nabavljena i/ili rekonstruisana ili su pak vršena dodatna ulaganja, ni jedan organ javne uprave nije ustanovio proceduru koja definiše nadležnosti i korake u procesu knjigovodstvenog aktiviranja imovine u pripremi. Popisne komisije (osim u slučaju jednog organa javne uprave) se nisu dodatno angažovale na utvrđivanju stvarnog stanja imovine

evidentirane kao sredstva u pripremi, a slijedom toga rukovodioci organa javne uprave nisu imali blagovremenu i potpunu informaciju o imovini u pripremi koja je evidentirana na njihovoj organizacionoj jedinici. Posljedično, Centralna popisna komisija, nije imala dostatne pokazatelje i analize kako bi Vladu izvijestila o imovini u pripremi Distrikta i predložila korektivne mjere.

U cilju što realnijeg finansijskog izvještavanja Distrikt je dužan posvetiti posebnu pažnju vrednovanju imovine nakon sticanja. Neaktiviranje imovine u knjigovodstvenim evidencijama može imati uticaja na fer prezentaciju Bilansa stanja Distrikta u dijelu precjenjivanja vrijednosti stalnih sredstava i izvora sredstava i to za iznos neobračunate amortizacije.

Sa svrhom jačanja usmjerenja Distrikta za iskazivanje stvarnog stanja imovine kroz uspostavljena pravila i procedure, odnosno pretpostavke za provođenje procesa i aktivnosti u procesu stavljanja imovine u upotrebu i usaglašavanja knjigovodstvenog i stvarnog stanja imovine Distrikta, revizija je dala slijedeće preporuke Vladi Distrikta, Direkciji za finansije i organima javne uprave:

- **Direkcija za finansije i Vlada Distrikta treba da osiguraju potpune, jasne i jedinstvene provedbene propise za knjigovodstveno aktiviranje imovine Distrikta.**
- **Vlada Distrikta treba da razmotri mogućnosti i modalitete suštinskog preispitivanja i analize imovine Distrikta koja je knjigovodstveno evidentirana kao imovina u pripremi sa ciljem donošenja korektivnih mjera.**
- **Organi javne uprave treba da osiguraju evidenciju imovine Distrikta koja se knjigovodstveno vodi na njihovim organizacionim jedinicama na način koji pruža mogućnost vršenja analiza sa ciljem utvrđivanja stvarnog stanja imovine i pretpostavki za njeno blagovremeno knjigovodstveno aktiviranje.**
- **Organi javne uprave unutar svojih organizacionih dijelova treba da uspostave/propišu proces aktiviranja imovine u pripremi po koracima i nadležnostima.**
- **Organi javne uprave treba da osiguraju da se prilikom godišnjeg popisa imovine dužna pažnja posveti imovini u pripremi s ciljem da se Vlada izvijesti o utvrđenim razlikama između stvarnog i knjigovodstvenog stanja imovine Distrikta.**

1. UVOD

U uvodu ćemo se baviti bližim objašnjenjem problema koji je revizija istraživala. Predstaviti ćemo motive i svrhu ove studije, osnovna revizorska pitanja, kriterije revizije, izvore i metode, kao i obim i ograničenja provedene revizije.

1.1 Pozadina revizije

Finansijsko izvještavanje daje blagovremene, relevantne i pouzdane informacije kao osnov za donošenje efektivnih i efikasnih poslovnih odluka. Istinito i objektivno predstavljanje je značajna karakteristika finansijskog izvještavanja.

Finansijski izvještaji državnih/javnih subjekata moraju „osigurati relevantnu i pouzdanu informaciju potrebnu za donošenje ekonomskih, socijalnih i političkih odluka (informacija kao podrška upravljanju) i osigurati informaciju koja će omogućiti učinkovitu kontrolu raspolaganja javnim dobrima i pomoći razvoj finansijskog menadžmenta uvođenjem standarda odgovornosti (informacija kao podrška internoj kontroli i reviziji)“.³

Sredstva predstavljaju jedan od osnovnih elemenata finansijskih položaja pravnih lica. U svrhu što realnijeg finansijskog izvještaja, u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja, pravna lica su dužna posvetiti posebnu pažnju vrednovanju sredstava.

Sredstva pravnog lica dijele se na stalna (ili osnovna) i tekuća (ili obrtna).

Izraz stalna sredstva odnosi se na dugotrajnu imovinu koja se nabavlja za upotrebu u poslovanju privrednog subjekta i ne namjerava se dalje prodati kupcima.

Stalna sredstva prema svojoj strukturi mogu biti materijalna (stvari) i nematerijalna (prava).

Stalna sredstva u vidu stvari, najčešće čine zemljište, građevinski objekti, postrojenja, namještaj, inventar, kancelarijska oprema, transportna sredstva, biološka stalna sredstva, dugoročna finansijska ulaganja, te materijalna stalna sredstva.

Sa aspekta funkcije stalna sredstva u obliku stvari mogu biti u pripremi, u upotrebi, ili van upotrebe.

Javna uprava se bavi potrebama društva i funkcionira na temelju organizacionih struktura, procesa, uloga, odnosa, politika i programa te utiče na održivo privredno blagostanje, socijalnu koheziju i dobrobit ljudi i utvrđuje uslove za stvaranje javne vrijednosti.

Sredstva javnog sektora ključna su za pružanje javnih usluga i izvršavanje propisanih javnih funkcija.

Računovodstveni sistemi omogućavaju sistematsko sagledavanje finansijskih implikacija javnih sredstava putem sveobuhvatnih smjernica za priznavanje, mjerenje i objelodanjivanje, koje se knjigovodstveno evidentiraju i iskazuju.

³ Vašiček, D., Računovodstvo i finansijsko izvještavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru, UDK 35.073.526; <https://hrcak.srce.hr/> (pristupljeno 5.8.2022.)

U Bilansu stanja Distrikta na dan 31.12.2020.godine neotpisana vrijednost stalnih sredstava (neto vrijednost nakon ispravke) iznosila oko 550 miliona KM, a vrijednost stalnih sredstava u pripremi unutar pomenutog iznosa je oko 230 miliona KM (sredstva koja na koja se ne vrši obračun amortizacije), od kojih se iznos od oko 220 miliona KM odnosio na prethodne godine. Finansijska revizija je za evidentirani iznos sredstava u pripremi konstatovala da može imati uticaja na fer prezentaciju Bilansa stanja Brčko distrikta BiH, u dijelu precjenjivanja vrijednosti stalnih sredstava i izvora sredstava i to za iznos neobračunate amortizacije. Takođe, finansijska revizija je utvrdila da budžetski korisnici nisu obavještavali Direkciju za finansije Distrikta o tačnom datumu raspoloživosti stalnih sredstava za upotrebu, kako bi se stalna sredstva u pripremi preknjižila na stalna sredstva u upotrebi i otpočeo obračun amortizacije.

Slični nalazi i konstatacije vezane za neaktivnost u oblasti stavljanja imovine Distrikta u upotrebu, finansijska revizija, ističe u Izveštajima o reviziji finansijskih izvještaja Brčko Distrikta od 2017.godine. Iznos stalnih sredstava u pripremi bilježi stalni rast. Iz godišnjih izvještaja o izvršenju budžeta Distrikta tim za reviziju učinka je utvrdio stalni rast iznosa sredstava na poziciji sredstva u pripremi Distrikta. U analiziranom desetogodišnjem periodu (2012.-2021.godine) iznos sredstava u pripremi uvećan je za oko 137 miliona KM, odnosno od oko 90 miliona KM knjiženih u 2012. godini na oko 227 miliona KM knjiženih u 2021. godini.

Prostor i potreba za unapređivanjem aktivnosti javne uprave i institucija Distrikta kako bi se osiguralo stavljanje imovine u upotrebu a u cilju realnog iskazivanja vrijednosti imovine Distrikta bili su dovoljan razlog da Kancelarija za reviziju planira i provede reviziju učinka.

1.2 Svrha revizije i revizijska pitanja

Osnovna svrha ove revizije je da ispita da li organi javne uprave Distrikta imaju jasna usmjerenja za iskazivanje stvarnog stanja imovine Distrikta kroz uspostavljena pravila i procedure, odnosno pretpostavke za provođenje procesa i aktivnosti u procesu stavljanja imovine u upotrebu i usaglašavanja knjigovodstvenog i stvarnog stanja imovine Distrikta.

Za bolje razumijevanje i analizu revizorskog problema definisali smo glavno revizorsko pitanje koje glasi:

- **Da li organi javne uprave i institucije Distrikta preduzimaju odgovarajuće i blagovremene aktivnosti koje osiguravaju stavljanje imovine Distrikta u upotrebu s ciljem realnog iskazivanja vrijednosti imovine Distrikta?**

Kako bi se bolje razumio revizorski problem, te kako bi se olakšalo prikupljanje potrebnih podataka u provođenju revizije, definisali smo tri revizorska potpitanja i to kako slijedi:

- 1. Da li je način evidentiranja imovine Distrikta u pripremi adekvatan preduslov za aktivnosti stavljanja imovine Distrikta u upotrebu?**
- 2. Da li organi javne uprave i institucije Distrikta preduzimaju blagovremene i efikasne aktivnosti u procesu stavljanja imovine Distrikta u upotrebu?**

3. Da li uspostavljene procedure i prakse popisa imovine Distrikta omogućavaju efikasnost postupka usaglašavanja knjigovodstvenog i stvarnog stanja imovine Distrikta?

1.3 Kriteriji revizije

Nakon što smo definisali revizorska pitanja i potpitanja, definisali smo kriterije revizije kao osnovu za evaluaciju dokaza, pripremu nalaza kao i donošenje zaključaka revizije u vezi sa ciljevima revizije.

U provođenju revizije definisani kriteriji su izvedeni iz Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (nekretnine, postrojenja i oprema) u dijelu ciljeva standarda.

Takođe, u ovoj reviziji koristili smo i logički kriteriji koji se odnosi na proceduru aktiviranja imovine u pripremi.

Shodno gore navedenom, u reviziji će se za evaluaciju koristiti sljedeći kriteriji za svako od definisanih revizorskih potpitanja:

Kriteriji za prvo revizorsko potpitanje

- **Za knjigovodstveno evidentiranje imovine Distrikta osiguran je potpun i jasan pravni okvir, provedbeni propisi i/ili metodologija načina evidentiranja imovine organa javne uprave.**
- **Uspostavljena knjigovodstvena evidencija imovine Distrikta omogućava analizu podataka o imovini u pripremi (godina nastanka, vrsta imovine, uzroci zbog kojih imovina nije stavljena u upotrebu).**
- **Knjigovodstvena evidencija imovine Distrikta u pripremi je ažurna i daje informacije o stvarnom stanju imovine u pripremi.**

Kriteriji za drugo revizorsko potpitanje

- **Organi javne uprave, po stvaranju uslova, blagovremeno stavljaju imovinu u upotrebu.**
- **Organi javne uprave vrše analize uzroka zbog kojih se ne može imovina staviti u upotrebu i predlažu načine otklanjanja prepreka za stavljanje imovine u upotrebu.**

Kriteriji za treće revizorsko potpitanje

- **Na godišnjem nivou organi javne uprave, kao i Centralna popisna komisija Distrikta, usaglašavaju knjigovodstveno stanje sa stvarnim stanjem imovine u pripremi.**
- **Organi javne uprave, kao i Centralna popisna komisija Distrikta, vrše dokumentovane analize uzroka zbog kojih se imovina ne stavlja u upotrebu i predlažu Vladi načine rješavanja problema.**

1.4 Obim i ograničenja revizije

Revizija je primarno bila usmjerena na ispitivanje aktivnosti koje su, odnosno koje nisu, preduzimali organi javne uprave u procesu knjigovodstvene aktivacije sredstava u pripremi. Revizija je obuhvatila 10 organa javne uprave kod kojih su evidentirana sredstva u pripremi (Odjeljenje za javne poslove; Odjeljenje za komunalne poslove; Odjeljenje za privredni razvoj, sport i kulturu; Kancelarija za upravljanje javnom imovinom; Odjeljenje za poljoprivredu, šumarstvo i vodoprivredu; Odjeljenje za obrazovanje; Odjeljenje za javnu sigurnost; Odjeljenje za stručne i administrativne poslove; Odjeljenje za zdravstvo i ostale usluge; Kabinet gradonačelnika). Revizija je posmatrala promjene na knjigovodstvenoj evidenciji sredstava u pripremi za desetogodišnji period (31.12.2012.-9.12.2021. godine), a aktivnosti organa javne uprave do okončanja prikupljanja podataka za provođenje revizije (polovina 2022.godine).

Aktivnosti organa javne uprave na aktiviranju imovine u pripremi revizija je utvrdila putem intervjua sa rukovodstvom i nadležnim predstavnicima organa javne uprave, putem dostavljenih dopisa, dokumentacije i analiza.

Revizijom se obuhvataju aktivnosti organa javne uprave u postupku knjigovodstvenog evidentiranja imovine u pripremi, aktivnosti stavljanja imovine u upotrebu, kao i aktivnosti u postupku usaglašavanja knjigovodstvenog i stvarnog stanja imovine a sve u cilju iskazivanja stvarnog stanja imovine Distrikta.

Bitni koraci koje revizija izdvaja su:

- organi javne uprave imaju potpune i jasne smjernice (provedbene propise) za knjigovodstveno aktiviranje stalnih sredstava u pripremi;
- uspostavljene su sveobuhvatne i ažurne evidencije imovine u pripremi kod svakog organa javne uprave;
- evidencije organa javne uprave su usaglašene sa evidencijom Direkcije za finansije;
- način evidentiranja imovine u pripremi omogućava analitičke podatke imovine u pripremi kod svakog organa javne uprave;
- organi javne uprave po stvaranju uslova blagovremeno stavljaju imovinu u upotrebu;
- organi javne uprave Distrikta vrše analizu uzroka zbog kojih se ne može imovina staviti u upotrebu i predlažu rješenja;
- na godišnjem nivou organi javne uprave, kao i Centralna popisna komisija Distrikta, usaglašavaju knjigovodstveno stanje sa stvarnim stanjem imovine vršeći analizu uzroka zbog kojih se ne može imovina staviti u upotrebu i predlažu rješenja.

Sagledavanjem navedenih aktivnosti revizija će nastojati da dođe do odgovora da li su organi javne uprave Distrikta preduzimali odgovarajuće i blagovremene aktivnosti koje osiguravaju stavljanje imovine Distrikta u upotrebu s ciljem realnog iskazivanja vrijednosti imovine Distrikta.

Revizija se nije bavila analizom pojedinačno evidentiranih projekata knjigovodstveno evidentiranih kao sredstvo u pripremi.

Nije bilo ograničenja u provođenju revizije koja bi mogla uticati na date nalaze, zaključke i preporuke.

1.5 Izvori i metode revizije

Kako bi se osigurale informacije za dobijanje odgovora na postavljena revizorska pitanja, izvršili smo proučavanje propisa vezanih za knjigovodstveno aktiviranja sredstava.

Informacije smo, takođe, prikupljali iz razgovora, evidencija i dokumentacije Direkcije za finansije Distrikta i organa javne uprave Distrikta. Pored navedenog u reviziji smo koristili podatke i dokumentaciju prikupljenu tokom provođenja finansijske revizije.

Za objektivno sagledavanje problematike, koristili smo podatke popisnih komisija, Centralne popisne komisije Distrikta, kao i stručne studije, te stručnu literaturu iz oblasti knjigovodstva i računovodstva koji se odnose na stalna sredstva u pripremi i stavljanje stalnih sredstava u funkciju, izvore sa interneta, ali i sve druge informacije za koje smo procijenili da mogu biti od koristi.

Podatke smo prikupljali pregledom dokumentacije, pretraživanjem literature, upoređivanjem praksi rada, intervjuima i e-mail komunikacijom.

Prikupljenu dokumentaciju i informacije smo analizirali i uporedili sa postavljenim kriterijima revizije.

1.6 Struktura izvještaja

U skladu sa Principima revizije učinka, u uvodnom poglavlju navedeni su razlozi zbog kojih je Kancelarija za reviziju odlučila provesti navedenu reviziju učinka kao i revizorska pitanja, obim, ograničenja u radu i metodologija rada. Slijedi poglavlje 2 u kojem se prezentuju osnovne informacije o procesu aktivacije imovine, kao i opšti podaci o evidentiranoj imovini u pripremi u Distriktu. Nakon objašnjenja o predmetu revizije, prezentuju su nalazi provedene revizije i vrši njihova analiza u poglavlju 3, a poglavlja 4 i 5 rezervisana su za predstavljanje zaključaka i preporuka.

2. OPIS PREDMETA REVIZIJE

Osnovne informacije o predmetu revizije, propisima kojima je regulisana oblast iskazivanja stvarnog stanja imovine u Distriktu, koracima u procesu, ulogama nosioca aktivnosti i opštim podacima o neaktiviranoj imovini u Distriktu prezentujemo u nastavku.

2.1 Značaj aktiviranja imovine

Sistem budžetskog računovodstva i knjigovodstva u Distriktu propisan je sa svrhom da osigurava informacije o finansijskom položaju i uspješnosti poslovanja Distrikta kao pravnog lica, vanbudžetskog fonda i vanbudžetskog korisnika koji je obveznik primjene budžetskog računovodstva, kao i jedinstveno evidentiranje, klasificiranje i sumiranje poslovnih transakcija i čuvanje originalne poslovne dokumentacije koja pruža dokaze o tim poslovnim promjenama. Cilj budžetskog računovodstva i knjigovodstva je dobijanje finansijskih izvještaja koji pružaju informacije za efikasno korištenje i upravljanje javnim sredstvima.

Kao što smo u uvodnim razmatranjima napomenuli, finansijski izvještaji državnih/javnih subjekata moraju osigurati relevantnu i pouzdanu informaciju potrebnu za donošenje ekonomskih, socijalnih i političkih odluka (informacija kao podrška upravljanju) i osigurati informaciju koja će omogućiti učinkovitu kontrolu raspolaganja javnim dobrima i pomoći razvoj finansijskog menadžmenta uvođenjem standarda odgovornosti (informacija kao podrška internoj kontroli i reviziji).

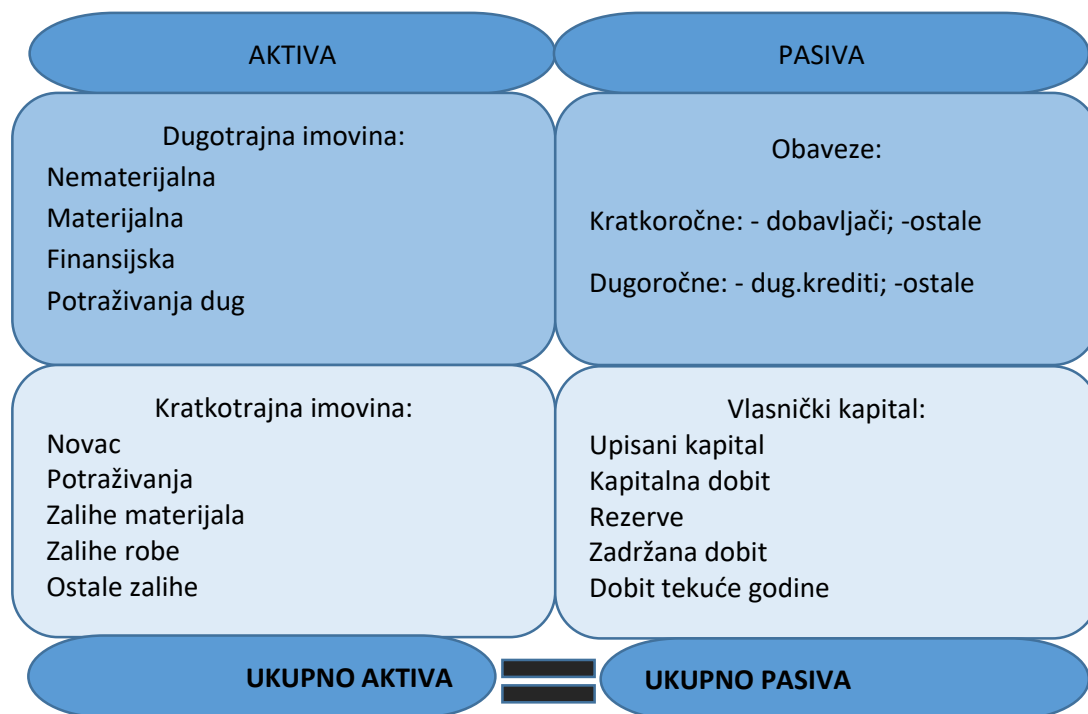
Godišnji finansijski izvještaj čini:

- a) bilans stanja, odnosno izvještaj o finansijskom položaju na kraju perioda (Šta posjedujemo na određeni dan i kako smo do toga došli?);
- b) bilans uspjeha, odnosno izvještaj o ukupnom rezultatu za period (Kako smo poslovali u određenom periodu, pozitivno/negativno?);
- c) izvještaj o tokovima gotovine (kretanja gotovog novca u određenom periodu - stanje žiroračuna);
- d) izvještaj o promjenama na kapitalu (promjene strukture kapitala);
- e) bilješke uz finansijske izvještaje.

Finansijski položaj pravnog lica prikazuje imovinu, obaveze i kapital na određeni dan.

Grafički prikazano, Bilans stanja, prema Grbavac i Džidić može se prikazati na sljedeći način⁴:

⁴ Grbavac J. i Džidić A., OSNOVE RAČUNOVODSTVA (Vježbe); Ekonomski fakultet Sveučilište u Mostaru; 2018-2019; dostupno na stranici: https://ef.sum.ba/sites/default/files/nastavni-materijali/Vje%C5%BEbe%20iz%20ra%C4%8Dunovodstva%202018-19%20%28proizvodnja%29_0.pdf

Grafički prikaz 1: Bilans stanja

Pošto stalna sredstva, odnosno materijalna imovina predstavlja jedan od osnovnih elemenata finansijskog položaja Distrikta (Bilansa stanja), u svrhu što realnijeg finansijskog izvještavanja (u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja) Distrikt je dužan posvetiti posebnu pažnju vrednovanju imovine.

U nastavku teksta ćemo se baviti propisima Distrikta u procesu vrednovanja imovine sa akcentom na aktiviranje imovine kako bi se iskazala njena fer vrijednost umanjena za vrijednost habanja odnosno trošenja iste.

2.2 Propisi koji regulišu aktiviranje imovine

Zakonom o računovodstvu i reviziji Distrikta („Službeni glasnik Brčko distrikta BiH“, broj: 22/16 i 50/18) uređuje se materija iz oblasti računovodstva i revizije koja se primjenjuje na sva pravna lica koja su registrovana u skladu s propisima Distrikta.

Pravno lice je zakonski odgovorno za tačnost, kompletnost, istinitost, fer prezentaciju i pravovremeno podnošenje finansijskih izvještaja.

Podzakonskim aktima Distrikta uređuju se računovodstvena procedura, procedura i metodologija finansijskog izvještavanja, takođe se uređuje: sistem budžetskog računovodstva i knjigovodstva, poslovne knjige i knjigovodstvene isprave, računovodstvene politike, popis imovine i obaveza, unutrašnja računovodstvena kontrola i sadržaj, procedure i metodologija izvještavanja o izvršenju budžeta i finansijskih planova budžetskog korisnika, vanbudžetskog fonda i vanbudžetskog korisnika koji je obveznik primjene budžetskog računovodstva.

Brojna su podzakonska akta Distrikta kojima je regulisana navedena materija:

1. Pravilnik o računovodstvu budžeta Brčko distrikta BiH iz 2007.godine („Službeni glasnik Brčko distrikta BiH“, broj 25/07), iz 2019.godine („Službeni glasnik Brčko distrikta BiH“, broj: 1/19).
2. Pravilnik o knjigovodstvu budžeta Brčko distrikta BiH iz 2007.godine („Službeni glasnik Brčko distrikta BiH“, broj: 25/07) sa dopunom iz 2010.godine („Službeni glasnik Brčko distrikta BiH“, broj 51/10), pravilnik iz 2018.godine („Službeni glasnik Brčko distrikta BiH“, broj 30/18) sa izmjenama iz 2019 („Službeni glasnik Brčko distrikta BiH“, broj 23/19) i izmjenama iz 2020. („Službeni glasnik Brčko distrikta BiH“, broj 29/20 i 45/20).
3. Odluka o utvrđivanju računovodstvene politike za budžetske korisnike i Trezor Brčko distrikta BiH iz 2008.godine („Službeni glasnik Brčko distrikta BiH“, broj 30/08) sa izmjenama iz 2010.godine („Službeni glasnik Brčko distrikta BiH“, broj 51/10),
4. Uputstvo o rashodovanju, otpisu, knjiženju viškova i manjkova stalnih sredstava i sitnog inventara, zaliha i otpisa potraživanja („Službeni glasnik Brčko distrikta BiH“, broj 30/08)
5. Pravilnik o evidenciji stalnih sredstava, sitnog inventara i materijala za budžetske korisnike u Brčko distriktu BiH iz 2012 (broj: 02-04.1-644/11 od 25.9.2012.godine)
6. Uputstvo o radu popisnih komisija i obavljanju popisa sredstava, potraživanja i obaveza („Službeni glasnik Brčko distrikta BiH“, broj 30/08).

Navedena podzakonska akta su stavljena van snage donošenjem Pravilnika o računovodstvu i finansijskom izvještavanju iz 2021. godine (broj: 02-04.1-107/20 od 12.5.2021.).

Pravilnikom o računovodstvu i finansijskom izvještavanju Distrikta propisano je da se na kontima Klase 0 – Stalna sredstva, evidentiraju stalna sredstva, dugoročni plasmani, vrijednosni papiri i dugoročna razgraničenja, a koji pojedinačno, u cijelosti ili djelimično ostaju u istom obliku duže od godinu dana. Takođe, Pravilnikom se definiše da stalna sredstva, predstavljaju imovinu od koje se očekuje ekonomska korist ili uslužni potencijal u periodu dužem od godinu dana i čija je vrijednost 500,00 i/ili više KM.⁵

U nastavku teksta bavimo se propisanim procesom aktiviranja imovine Distrikta, odnosno stavljanja imovine u funkciju, kako bi se otpočelo sa obračunom amortizacije.

2.3 Aktiviranje imovine

Stalna sredstva, odnosno imovina se sistematski otpisuje primjenom godišnjih amortizacionih stopa koje proističu iz procijenjenog vijeka trajanja stalnog sredstva ili primjenom amortizacionih kvota utvrđenih na osnovu planiranog korištenja stalnih sredstava, a što se reguliše propisima Distrikta.

Direkcija za finansije Distrikta započinje sa procesom obračuna amortizacije na stalnom sredstvu nakon što je budžetski korisnik obavijesti o tačnom datumu stavljanja stalnog sredstva u upotrebu. Obračun amortizacije počinje prvog dana narednog mjeseca, od mjeseca u kome je stalno sredstvo raspoloživo za upotrebu, a prestaje danom prestanka budućih koristi.

⁵ Knjigovodstvena evidencija stalnih sredstava u pripremi Distrikta po analitičkim kontima u prilogu

O samom procesu, kako je propisan u Distriktu i koracima aktera u procesu bavimo se u nastavku teksta.

2.3.1 Procedura aktiviranja imovine

Da bi neko stalno sredstvo bilo raspoloživo, isto se prije svega treba nabaviti.

Pravilnikom o računovodstvu i finansijskom izvještavanju definisano je da se nabavka stalnih sredstva (sticanje) u Distriktu može vršiti:

- kupovinom,
- izgradnjom i
- putem donacija.

Korisnik budžeta koji planira nabavku stalnog sredstva putem kupovine ili izgradnje u svom budžetu planira odgovarajući iznos sredstava na kapitalnim izdacima pošto nabavka iziskuje obaveze u novcu.

Nabavka stalnih sredstava putem izgradnje i kupovine se vrši putem Zakona o javnim nabavkama. Po okončanju postupka javne nabavke, budžetski korisnik otvara nalog za nabavku ili nalog za prenos sredstava i dostavlja ga Trezoru na kontrolu, kufiranje, knjiženje, plaćanje i evidentiranje. Evidenciju promjena i stanja na stalnim sredstvima Distrikta vrši Direkcija za finansije – Trezor Distrikta.

Ukoliko Distrikt stalno sredstvo stekne donacijom, početno priznavanje stalnog sredstva se vrši po fer vrijednosti na dan sticanja. U tom slučaju, fer vrijednost stalnog sredstva se određuje procjenom od strane komisije koju imenuje obveznik primjene budžetskog računovodstva, a komisiju za procjenu čine stručna lica iz oblasti za koju se vrši procjena.

Ulaganja u nabavku stalnih sredstava, Direkcija za finansije (Trezor) evidentira na kontima glavne grupe 011600 pod nazivom „sredstva u pripremi“.

Kada se radi o sredstvima u izgradnji, izvođač radova, u skladu sa ugovorom i dinamikom izgradnje, ispostavlja kupcu privremene situacije ili fakturu, odnosno avans ukoliko je to definisano ugovorom. Po završetku izgradnje ispostavlja se konačna situacija ili faktura na ukupnu vrijednost radova. Po konačnoj situaciji ili fakturi obaveza za plaćanje se umanjuje za zbir prethodno uplaćenih situacija ili faktura (kao i avansa).

Privremene situacije i konačna situacija zamjenjuju u knjigovodstvenom smislu fakturu, odnosno račun kao dokument za knjiženje. Na kontima glavne grupe 011600 „sredstva u pripremi“ knjiže se i svi drugi troškovi i izdaci koji nastanu i vezani su za nabavku ili izgradnju stalnog sredstva, a do momenta završetka izgradnje.

Budžetski korisnik kod kojeg se stalno sredstvo, u pomoćnoj evidenciji, vodi kao sredstvo u pripremi obavezan je da obavijesti Direkciju za finansije o tačnom datumu raspoloživosti stalnog sredstva za upotrebu, kako bi se stalno sredstvo u pripremi preknjižilo na stalno sredstvo u upotrebi i otpočeo obračun amortizacije.

Ranijim podzakonskim aktima, koja su važila do polovine 2021.godine, osim obavještenja koje budžetski korisnik dostavlja Direkciji o raspoloživosti stalnog sredstva za upotrebu, bilo je propisano da se stalno sredstvo knjiži kao sredstvo u upotrebi kada je isto

nabavljeno ili izgrađeno i dovedeno u stepen potpune završenosti, odnosno kada nema više ulaganja i troškova te stalno sredstvo dobije tehničku saglasnost za upotrebu.

Prilikom stavljanja stalnog sredstva koje se sastoji iz opreme i građevine u upotrebu, obveznici primjene budžetskog računovodstva su dužni da razgraniče opremu i građevinu po tačnom nazivu i vrijednosti, a u svrhu tačnog evidentiranja u glavnoj knjizi i pomoćnoj knjizi stalnih sredstava, kao i radi tačnog popisa i obračuna amortizacije.

Amortizacija znači da se stalno sredstvo sistemski otpisuje primjenom godišnjih amortizacionih stopa koje proističu iz procijenjenog vijeka trajanja stalnog sredstva ili primjenom amortizacionih kvota utvrđenih na osnovu planiranog korištenja stalnih sredstava.

Prema Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor amortizacija sredstva počinje kada ono postane raspoloživo za korištenje, to jest kada se nalazi na lokaciji i u stanju neophodnom da bi moglo da funkcioniše na način koji je predvidjelo rukovodstvo.

Konačan obračun amortizacije sastavlja se na kraju poslovne godine i zasniva se na stvarnom stanju utvrđenom na osnovu popisa stalnih sredstava.

Pored navedenog, u stalno sredstvo koje je u upotrebi, vrše se ulaganja koja utiču na vrijednost postojećeg stalnog sredstva.

Rekonstrukcija je investiciono ulaganje u stalna sredstva kojima se povećava predviđeni vijek trajanja i povećavaju kapaciteti ili drugi uslovi predviđeni međunarodnim standardima računovodstva (MRS). Sa stanovišta knjigovodstva, rekonstrukcijom se povećava vrijednost stalnog sredstva i produžava vijek trajanja ili povećava kapacitet. Knjiženje se kod rekonstrukcije vrši kao i kod izgradnje objekta. Prilikom dodatnog ulaganja u postojeće stalno sredstvo, obveznik primjene budžetskog računovodstva obavezan je da vodi računa o vrijednosti dijela stalnog sredstva koje nije amortizovano, radi isknjižavanja preostale sadašnje vrijednosti dijela stalnog sredstva u koje se dodatno ulaže. Sva ostala ulaganja na imovini predstavljaju troškove investicionog ili tekućeg održavanja i evidentiraju se kao rashodi poslovanja.

2.3.2 Usaglašavanje stvarnog stanja sa knjigovodstvenim

Popis imovine i obaveza se vrši sa ciljem da se utvrdi stvarno stanje i da se u poslovnim knjigama izvrši usklađivanje stvarnog stanja sa knjigovodstvenim.

Budžetski korisnici su na kraju godine obavezni izvršiti popis stalnih sredstava, sitnog inventara i zaliha materijala. Popis se može izvršiti i u toku godine ukoliko dođe do kadrovskih promjena ili kad rukovodilac budžetskog korisnika procijeni potrebu za popisom.

Popis vrše popisne komisije koje su imenovane od strane rukovodilaca budžetskih korisnika. Radom popisnih komisija koordinira Centralna popisna komisija, imenovana od strane gradonačelnika Distrikta. Centralna popisna komisija sastavlja Izvještaj o izvršenom popisu stalnih sredstva, sitnog inventara, zaliha materijala, obaveza i potraživanja, koji dostavlja Vladi Distrikta na razmatranje i usvajanje.

2.3.3 Uloga Direkcije za finansije Distrikta

Direkcija za finansije Distrikta osigurava tačnost podataka u bruto bilansu koji predstavlja osnov za izradu i izrađuje finansijske izvještaje Distrikta.

Kako bi se osiguralo tačno i istinito prikazivanje poslovnih promjena Distrikta, Direkcija za finansije saraduje sa korisnicima budžeta.

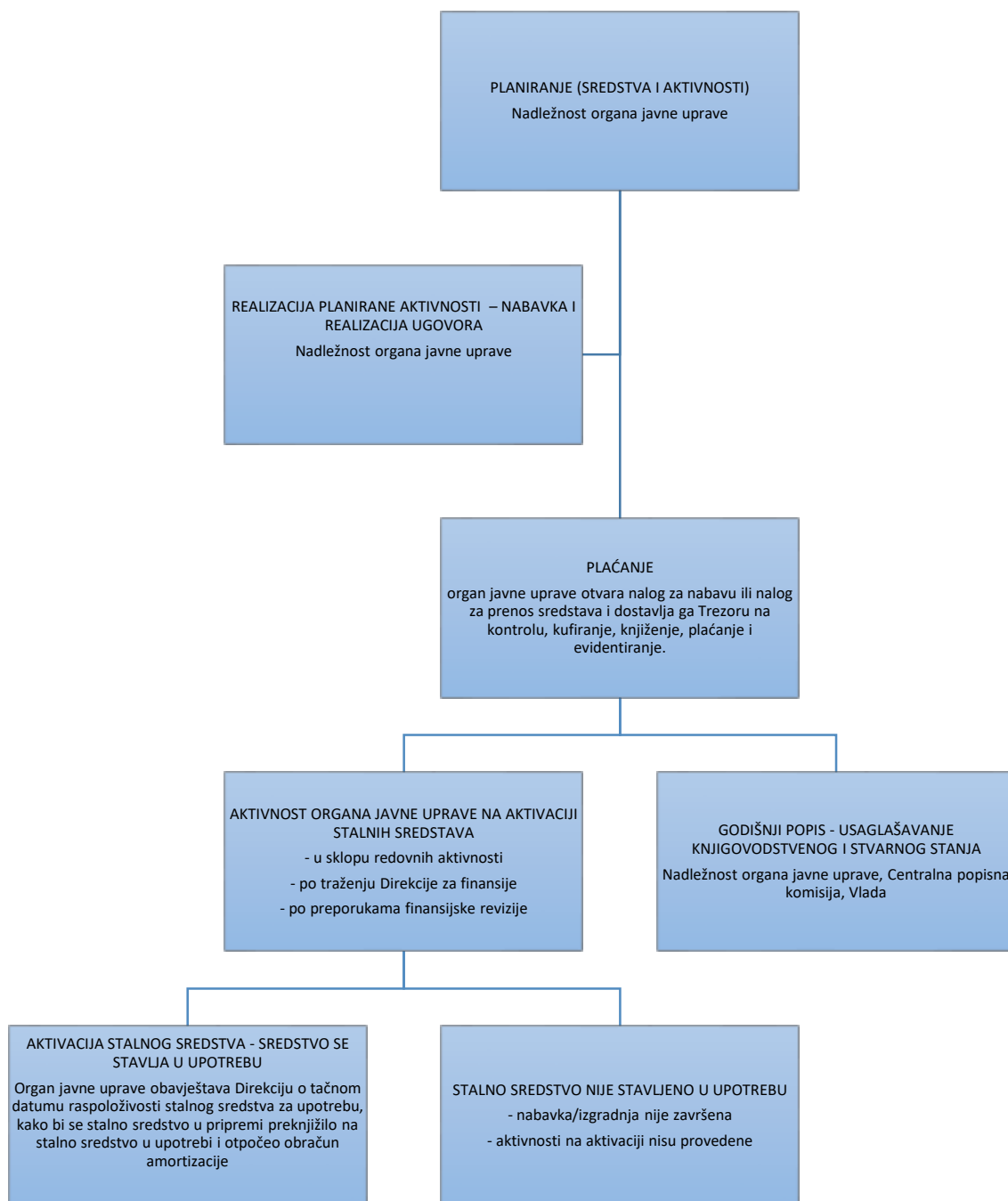
U svrhu aktiviranja imovine Distrikta koja se u poslovnim knjigama evidentira na kontu stalnih sredstava u pripremi, Direkcija za finansije na godišnjem nivou (a po okončanom Popisu Distrikta) redovno dostavlja budžetskim korisnicima izvještaj o otpisu stalnih sredstava i stanje stalnih sredstava na dan 31.12. za prethodnu godinu za koju je Popis izvršen. Uz dostavljene izvještaje, Direkcija upozorava budžetske korisnike na obavezu dostavljanja podataka o tačnom datumu raspoloživosti sredstva stavljenih u upotrebu sa ciljem da se stalna sredstva u pripremi preknjiže na stalna sredstva u upotrebi i otpočne obračun amortizacije. U obrazloženju se Direkcija poziva na važeće podzakonske akte kojima se reguliše aktivacija stalnih sredstava.

Po dobijanju obavještenja o stavljanju stalnog sredstva u upotrebu od organa javne uprave, Direkcija za finansije Distrikta knjiži promjenu i započinje sa obračunom amortizacije o čemu vodi ažurnu evidenciju.

2.3.4 Koraci u procesu aktiviranja imovine

Ako sumiramo sve gore navedeno, uzimajući u obzir da su budžetski korisnici obavezni da sačinjavaju godišnje planove i izvještaje o radu, nabavka stalnih sredstava u Distriktu ima korake kako je prikazano u grafikonu koji slijedi.

Grafikon 1: Koraci u nabavci stalnog sredstva do njegovog stavljanja u upotrebu



2.4 Opšti podaci o neaktiviranoj imovini

Iz godišnjih izvještaja o izvršenju budžeta Distrikta tim za reviziju učinka je utvrdio stalni rast u iznosu stalnih sredstava (imovine) Distrikta na poziciji stalna sredstva u pripremi.

U analiziranom desetogodišnjem periodu (2012.-2021.godine) iznos imovine Distrikta u pripremi uvećan je za oko 137 miliona KM.

Tabela 1: Iznos stalnih sredstava u pripremi u periodu 2012.-2021.godine sa iznosom prenesenim iz prethodnih godina

NA DAN 31.12	IZNOS SREDSTAVA U PRIPREMI	PRENESENO IZ PRETHODNIH GODINA
2012	90.309.093,78	109.103.465,26
2013	101.786.741,47	90.309.093,78
2014	111.932.837,64	101.786.741,47
2015	121.617.259,87	111.932.837,64
2016	129.441.742,98	121.617.259,87
2017	136.886.874,39	129.441.742,98
2018	199.075.540,91	136.886.874,40
2019	218.720.046,18	199.261.845,05
2020	227.182.557,90	218.720.046,18
2021	229.825.392,32 ⁶	227.182.557,90

Finansijska revizija je od 2017.godine u svojim izvještajima ukazivala na problem nepreknužavanja stalnih sredstava u pripremi na stalna sredstva u upotrebi, uslijed čega se ne započinje obračun amortizacije, što ima uticaja na fer prezentaciju Bilansa stanja Distrikta, u dijelu precjenjivanja vrijednosti stalnih sredstava i izvora sredstava, za iznos neobračunate amortizacije.

Finansijska revizija je utvrdila da se najviše evidentiranih iznosa stalnih sredstava u pripremi nalazi kod Odjeljenja za javne poslove, Odjeljenja za komunalne poslove, te Kancelarija za upravljanje javnom imovinom.

Preporuka data od strane finansijske revizije organima javne uprave glasi: „Potrebno je da budžetski korisnici pravovremeno obavještavaju Direkciju za finansije Brčko distrikta BiH o tačnom datumu raspoloživosti stalnog sredstva za upotrebu kako bi se isto preknjižilo u sredstvo u upotrebi i otpočeo obračun amortizacije u skladu sa odredbama Pravilnika o evidenciji stalnih sredstava, sitnog inventara i materijala za budžetske korisnike u Brčko distriktu BiH“. U tabeli koja slijedi prikazan je naziv organa javne uprave i izvještajna godina za koju je data preporuka.

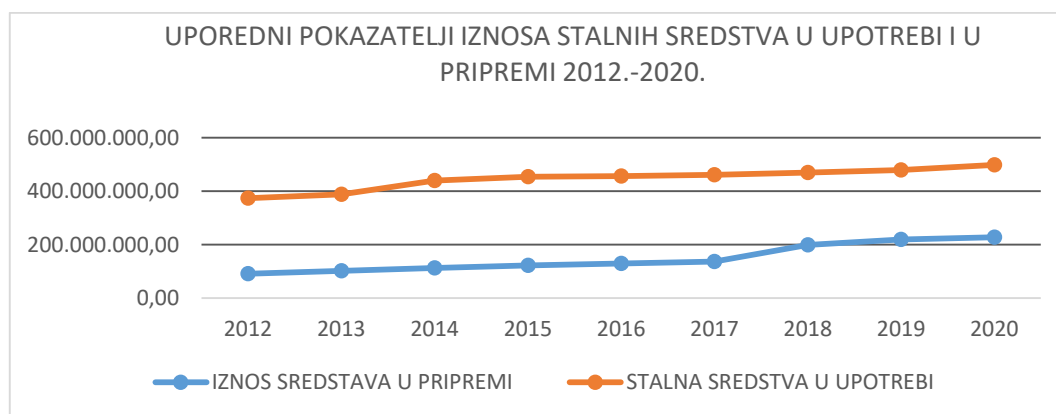
⁶ Stanje na dan 9.12.2021.godine iz evidencije Direkcije za finansije

Tabela 2: Preporuka finansijske revizije po budžetskim korisnicima i izvještajnim godinama⁷

R. br.	ORGAN JAVNE UPRAVE I INSTITUCIJA	2018	2019	2020
1.	Odjeljenje za javne poslove	+	+	+
2.	Odjeljenje za komunalne poslove	+	+	+ ⁸
3.	Kancelarija za upravljanje javnom imovinom	+	+	+
4.	Odjeljenje za obrazovanje	+		
5.	Odjeljenje za poljoprivredu, šumarstvo i vodoprivredu	+	+	
6.	Odjeljenje za privredni razvoj, sport i kulturu	+	+ ⁹	+
7.	Odjeljenje za zdravstvo i ostale usluge	+	+	+
8.	Odjeljenje za stručne i administrativne poslove	+	+	+
9.	Pravosuđe		+	
10.	Odjeljenje za javni registar	+		

Za navedeni period, finansijska revizija je konstatovala da su dva organa javne uprave stavila stalna sredstva u upotrebu i to u ukupnom iznosu od oko 3,3 miliona KM (Kancelarija za upravljanje javnom imovinom iznos od oko 3,2 miliona u 2020. godini i Odjeljenje za stručne i administrativne poslove iznos od oko 150 hiljada KM u 2020.godini). Iznos sredstava u pripremi se prenosi i iz prethodnog perioda.

Prema podacima iz Godišnjih izvještaja o izvršenju Budžeta Distrikta (Ostali finansijski podaci - obrazac A stalna sredstva u obliku stvari i prava sa stanjem na dan: X), stalna sredstva u pripremi čine, u prosjeku oko 24% ukupno evidentirane nabavne vrijednosti imovine Distrikta (odnosno vrijednosti prije amortizacije). U narednom grafikonu predstavljamo uporedne pokazatelje knjigovodstveno iskazane vrijednosti imovine Distrikta evidentirane kao imovina u upotrebi i kao imovina u pripremi.

Grafikon 2: Prikaz rasta sredstava imovine Distrikta u pripremi i imovine u upotrebi u periodu 2012.-2021.godine¹⁰

⁷ Izvještajna 2021.godina nije uvrštena, obzirom da do okončanja revizije učinka nisu svi izvještaji finansijske revizije za navedenu godinu objavljeni

⁸ U Izvještaju finansijske revizije se navodi kao nerealizovana preporuka

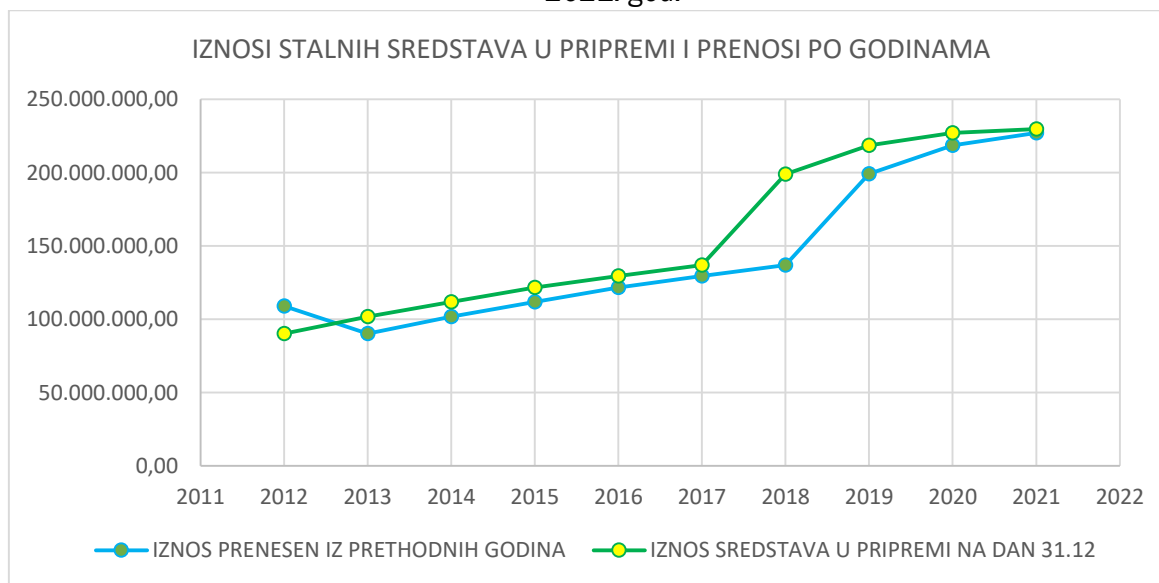
⁹ U Izvještaju finansijske revizije se navodi kao nerealizovana preporuka

¹⁰ Uporedni pokazatelji evidentiranih iznosa stalnih sredstava u upotrebi i stalnih sredstava u pripremi u Distriktu

Analizom podataka dostupnih u Godišnjem izvještaju o izvršenju Budžeta Distrikta za 2020. godinu, može se zaključiti da akumulirana amortizacija (ukupna ispravka vrijednosti) čini 36% ukupne nabavne vrijednosti knjigovodstveno evidentiranih sredstava u upotrebi.

Prema podacima sadržanim u izvještajima finansijske revizije, organi javne uprave prenose sredstva imovine u pripremi iz prethodnih godina. Na osnovu podataka iz Godišnjih izvještaja o izvršenju Budžeta Distrikta u narednom grafikonu predstavljamo prikaz iznosa imovine u pripremi za koje je izvršen prenos iz prethodne godine.

Grafikon 3: Prikaz godišnjeg prenosa sredstava imovine Distrikta u pripremi u periodu 2012.-2021. god.



Direkcija za finansije, kao što smo napomenuli, vodi evidenciju stalnih sredstava Distrikta u pripremi. U narednoj tabeli prikazujemo podatke imovine u pripremi evidentirane na dan 9.12.2021.godine.

Tabela 3: Tabela prikaza evidentiranih stalnih sredstava na poziciji sredstva u pripremi u Registru stalnih sredstava na dan 9.12.2021.godine

KONTO	NAZIV	BROJ PROJEKATA	IZNOS SREDSTAVA	%
011611	Zgrade	122	36.973.098,99	16,09%
011612	Stanovi	6	195.978,91	0,09%
011613	Ostali objekti	39	3.831.784,95	1,67%
011614	Ostale zgrade	95	5.253.575,97	2,29%
011621	Objekti vodovoda, kanalizacije	602	17.421.046,89	7,58%
011622	Objekti za deponije smeća	2	444.205,87	0,19%
011631	Trafostanice	22	639.687,76	0,28%
011633	Podzemni vodovi elektroenergetske mreže	12	5.176,47	0,00%
011634	Nadzemni vodovi elektroenergetske mreže	68	1.242.177,48	0,54%
011641	Vanjska osvijetljenja, trotoari i ograde	363	7.988.744,23	3,48%
011642	Putevi i mostovi	412	25.787.979,19	11,22%
011643	Korita rijeka i potoka	78	6.280.317,60	2,73%
011644	Saobraćajni plato	1	260,00	0,00%
011645	Nadstrešnice	2	67.972,42	0,03%
011647	Sportski tereni	169	12.451.301,04	5,42%

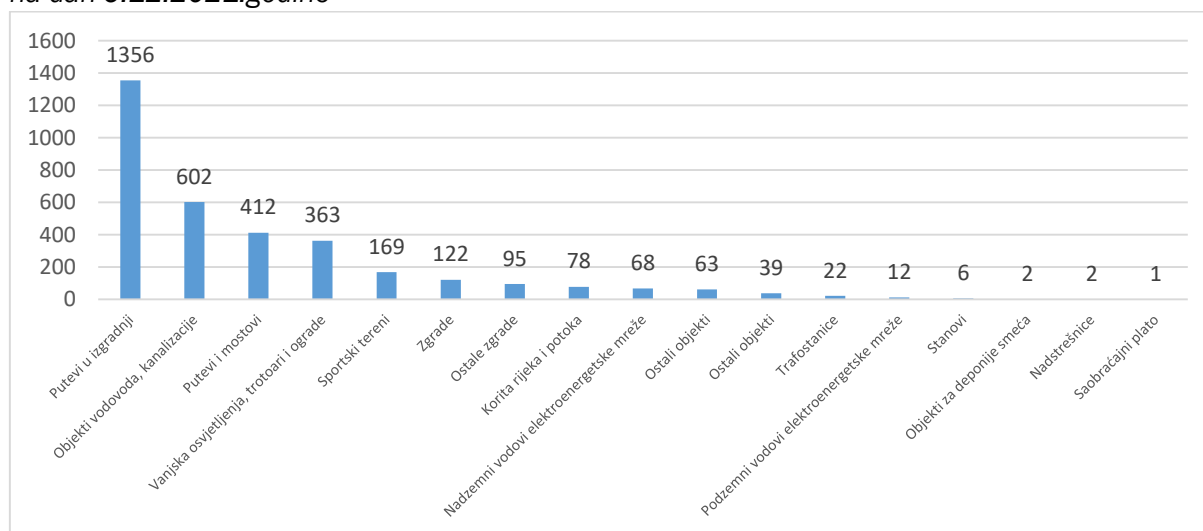
Imovina Brčko distrikta BiH u pripremi

011648	Putevi u izgradnji	1356	106.966.000,68	46,54%
011649	Ostali objekti	63	4.276.083,87	1,86%
	UKUPNO	3.412	229.825.392,32	100,00%

Kao što se iz tabele može uočiti, najviše sredstava i najviše projekata evidentirano je na kontu 011648 - Putevi u izgradnji. Prema objašnjenju nadležnih u Direkciji za finansije pod ovim kontom se evidentiraju novi putevi koji su u izgradnji, a pored navedenog, ostali putevi se evidentiraju pod kontom 011642 - Putevi i mostovi.

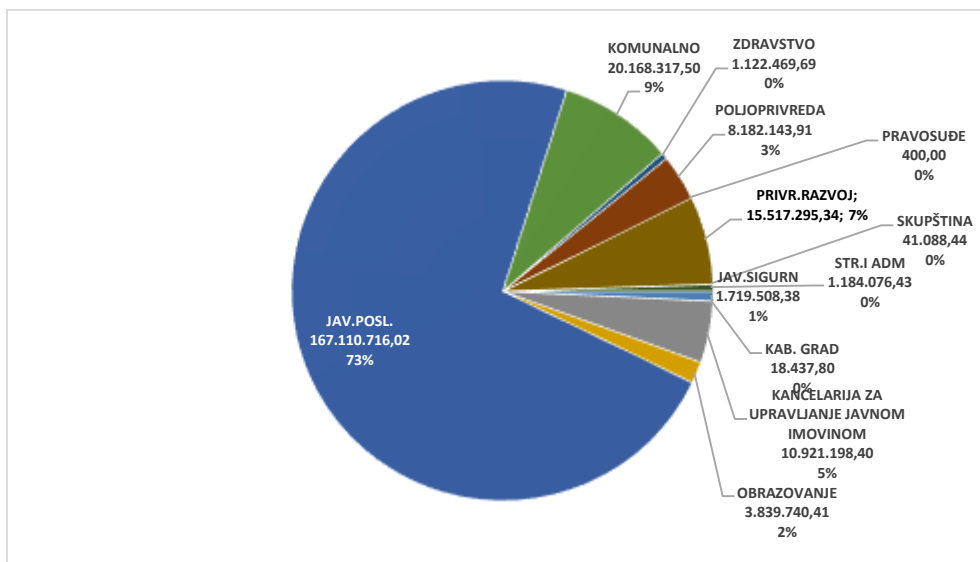
Osim najviše iznosa, na istom kontu je evidentiran i najveći broj projekata. U narednom grafikonu predstavljamo imovinu u pripremi Distrikta po analitičkim kontima i broju projekata.

Grafikon 4: Prikaz imovine Distrikta u pripremi po analitičkim kontima i broju projekata u evidenciji na dan 9.12.2021.godine



Najviše sredstava na poziciji stalnih sredstava u pripremi evidentirano je na organima javne uprave koja se bave infrastrukturnim projektima. U grafikonu koji slijedi dajemo prikaz imovine Distrikta u pripremi po organima javne uprave na kojima je ista evidentirana.

Grafikon 5: Prikaza imovine Distrikta u pripremi po organima javne uprave na dan 9.12.2021.godine sa iznosom i udjelom



Analizirano po kontima na kojima je imovina u pripremi evidentirana, utvrđuje se da se kao stalna sredstva u pripremi, na kontu Zgrade, vodi 5 projekata u iznosu od preko 1 milion KM. Imovina Distrikta koja se u evidenciji vodi kao sredstvo u pripremi u stvarnosti je već u upotrebi, kao npr. Gradska vijećnica i zgrada Policije.

Tabela 4: Tabelarni prikaz evidentiranih stalnih sredstava na poziciji sredstva u pripremi u Registru stalnih sredstava na kontu Zgrade sa iznosom preko 1 milion KM

R. br.	011611 - zgrade	Sifra stalnog sredstva	Naziv stalnog sredstva	Evidentirani iznos
1.	Zgrade	10022718	OBJEKT POLICIJE	15.385.622,85
2.	Zgrade	10016330	GRADSKA VIJEĆNICA	4.431.000,32
3.	Zgrade	10026473	ILIČKA - SKOLSKI KOMPLEKS	1.756.734,63
4.	Zgrade	10032678	MZ ILIČKA - DJEČIJI VRTIĆ OBDANIŠTE	1.371.929,87
5.	Zgrade domova kulture	10021199	MAOCA - DOM KULTURA	1.065.292,56

Sličan primjer uočava se i u evidentiranju puteva u izgradnji, gdje je evidentirano 4 stalna sredstva sa iznosom od preko 1 milion KM. U evidenciji se kao sredstvo u pripremi vodi i Obilaznica oko grada u iznosu od 61.017.514,25 KM, a opšte je poznata činjenica da je Obilaznica u upotrebi.

Tabela 5: Tabelarni prikaz evidentiranih stalnih sredstava na poziciji sredstva u pripremi u Registru stalnih sredstava na kontu Putevi u izgradnji sa iznosom preko 1 milion KM

R. br.	011648 Putevi u izgradnji	Sifra stalnog sredstva	Naziv stalnog sredstva	Evidentirani iznos
1.	Putevi u izgradnji	10025447	BRČKO OBILAZNICA OKO GRADA	61.017.514,25
2.	Putevi u izgradnji	10033660	ULICA UZUNOVICA BULEVAR	1.469.650,15
3.	Putevi u izgradnji	10024249	BRČKO-STREPCI - LOKALNI PUT L-4	1.440.066,37
4.	Putevi u izgradnji	10029333	PUT L-1 - GRBAVICA - ULICE - SEONJACI - PO	1.343.156,83

Sličnih primjera u evidenciji ima i na drugim kontima, pri čemu su ovo sredstva s najvišim iznosima.

Pored navedenog, tim za reviziju je uočio da se u Registru stalnih sredstava kao sredstva u pripremi evidentiraju i sredstva koja nisu Distriktova, kao što su vjerski objekti, groblja i mezarja.

U Registru stalnih sredstava na subanalitičkom kodu Vjerski objekti (0116130001) evidentirano je ukupno 14 stalnih sredstava u pripremi ukupne vrijednosti 2.203.084,36 KM. Pored navedenog, utvrđuje se da su u Registru evidentirana minimalno još 24 sredstva u pripremi koja u svom nazivu sadrže imena vjerskih objekata a čiji je zbirni iznos 1.392.412,51 KM. Navedena sredstva su evidentirana kao Zgrade, Ostale zgrade, Bunari i Trotoari i parkinzi, a evidentirana su na organizacione jedinice Kancelarije za upravljanje javnom imovinom i Odjeljenju za javne poslove.

Slično je i sa grobljima i mezarjima. Prema evidenciji, 21 sredstvo u pripremi u ukupnoj vrijednosti od 447.957,63 KM vodi se u Registru na subanalitičkom kontu Groblja i mezarja (0116490002). Pored navedenog, bar još 17 stalnih sredstava u ukupnom iznosu od 232.803,30 KM sadrži u svom nazivu groblje, mezarje ili kapela. Navedena sredstva evidentirana su kao Ostale zgrade, Vanjska osvjjetljenja, trotoari i ograde i Nadzemni vodovi elektroenergetske mreže, a evidentirana su na organizacione jedinice Kancelarije za upravljanje javnom imovinom, Odjeljenju za komunalne poslove i Odjeljenju za javne poslove.

Iz gore navedenog, oko 4,3 miliona KM se vode u Registru stalnih sredstava Distrikta, a da u naravi nisu imovina Distrikta i da se kao takva ne mogu staviti u upotrebu.

Naglašavajući da stalna sredstva, odnosno materijalna imovina predstavlja jedan od osnovnih elemenata finansijskog položaja Distrikta, u svrhu što realnijeg finansijskog izvještavanja Distrikt je dužan posvetiti posebnu pažnju vrednovanju imovine. U tu svrhu donijeti su zakoni iz ove oblasti, Direkcija za finansije je propisala podzakonske akte, vodi se evidencija imovine u pripremi, dostavlja (između ostalog) organima javne uprave, a putem redovnog godišnjeg popisa i Vladi Distrikta.

U nastavku teksta, prezentuju se nalazi do kojih je revizija došla analizom dostupne dokumentacije u cilju davanja odgovora na pitanje da li organi javne uprave i institucije Distrikta preduzimaju odgovarajuće i blagovremene aktivnosti koje osiguravaju stavljanje imovine Distrikta u upotrebu s ciljem realnog iskazivanja vrijednosti imovine Distrikta.

3. NALAZI

U ovom poglavlju prezentujemo najvažnije nalaze do kojih smo došli u procesu revizije. Nalazi ukazuju na slabosti procesa i predstavljaju odstupanje od uspostavljenih kriterija koje je revizija koristila prilikom procjene da li posmatrani organi javne uprave Distrikta imaju jasna usmjerenja za iskazivanje stvarnog stanja imovine kroz uspostavljena pravila i procedure, odnosno pretpostavke za provođenje procesa i aktivnosti u procesu stavljanja imovine u upotrebu i usaglašavanje knjigovodstvenog i stvarnog stanja imovine Distrikta.

U skladu s revizorskim pitanjima, nalazi revizije se prikazuju u četiri dijela. Nalazi vezani za propise i prakse evidentiranja imovine u pripremi Distrikta u cilju stvaranja preduslova za aktivnosti stavljanja imovine Distrikta u upotrebu bit će prezentovani u prvoj sekciji. Potom će biti prezentovani nalazi vezani za aktivnosti javnih organa Distrikta u procesu stavljanja imovine u upotrebu. U trećoj sekciji poglavlja nalazi prikazat će se nalazi vezani za postupak usaglašavanja knjigovodstvenog i stvarnog stanja imovine Distrikta, dok je posljednja sekcija rezervisana za poboljšanja u procesu koje je revizorski tim utvrdio tokom provođenja revizije.

3.1 Propisane procedure i prakse evidentiranja imovine Distrikta u pripremi

Propisima Distrikta nadležnost za donošenje provedbenih propisa iz oblasti finansija povjerena je Direkciji za finansije. Organi javne uprave kao budžetski korisnici odgovorni su za tačnost knjigovodstvenih isprava na osnovu kojih su podaci dostavljeni i uneseni u evidencije Direkcije za finansije.

Tekst u nastavku govori o propisanim procedurama aktiviranja i načinu evidentiranja imovine u pripremi odnosno pruža objašnjenje da propisane procedure aktiviranja imovine u pripremi nisu razrađene i ne osiguravaju potpun i jasan pravni okvir organima javne uprave Distrikta, kao i da uspostavljen način evidencije imovine u pripremi Distrikta ne pruža sveobuhvatne informacije o stvarnom stanju imovine u pripremi i ne predstavlja adekvatan preduslov za vršenje analiza.

3.1.1 Propisane procedure

Cilj budžetskog računovodstva i knjigovodstva je dobijanje finansijskih izvještaja koji pružaju informacije za efikasno korištenje i upravljanje javnim sredstvima.

U sekciji „Propisi koji regulišu aktiviranje imovine“ naveli smo podzakonske akte koje je donijela Direkcija za finansije, s ciljem osiguranja jedinstvenog računovodstvenog postupanja obveznika primjene budžetskog računovodstva u Distriktu.

Prema propisanim procedurama definisani su načini sticanja stalnih sredstava, rekonstrukcija i dodatna investiciona ulaganje u stalna sredstva, te njihovo knjigovodstveno evidentiranje. Napomenuli smo da se stalna sredstva mogu steći kupovinom, izgradnjom i donacijom i knjigovodstveno se evidentiraju na kontu stalna sredstva uz odobrenje odgovarajućeg analitičkog konta izvori stalnih i novčanih sredstava. Vršenje rekonstrukcije i investicionog ulaganja na stalnim sredstvima se knjigovodstveno evidentira na isti način, pri čemu je za investiciono ili dodatno ulaganje u stalno sredstvo propisana obaveza budžetskim korisnicima da vode računa o vrijednosti dijela stalnog

sredstva koje nije amortizovano (radi isknjižavanja preostale sadašnje vrijednosti dijela stalnog sredstva u koje se dodatno ulaže).

Za početak obračuna amortizacije, odnosno da bi stalno sredstvo u pripremi (stečeno i/ili rekonstruisano) bilo knjigovodstveno evidentirano kao sredstvo u upotrebi potrebno je da budžetski korisnik dopisom obavijesti Direkciju o tačnom datumu stavljanja stalnog sredstva u upotrebu.

Kod investicionog ulaganja za knjigovodstveno evidentiranje je potrebno dostaviti i zapisnik stručnog lica o vrijednosti dijela stalnog sredstva koje nije amortizovano s ciljem umanjenja vrijednosti stalnog sredstva.

Objašnjenje uslova koje stalno sredstvo, odnosno imovina Distrikta treba da zadovolji kako bi se stavila u upotrebu novim Pravilnikom o računovodstvu nije definisano.

Ranijim propisima¹¹ definisani su uslovi za stavljanje stalnog sredstva u upotrebu. Da bi neko stalno sredstvo moglo da se knjigovodstveno evidentira kao sredstvo u upotrebi bilo je potrebno da stalno sredstvo bude nabavljeno i/ili izgrađeno i dovedeno u stepen potpune završenosti, da nema više ulaganja i troškova, kao i da je stalno sredstvo dobilo tehničku saglasnost za upotrebu.

Prema građevinskim pravilima, izgrađena građevina se može početi koristiti nakon konačnosti rješenja o odobrenju za upotrebu po izvršenom tehničkom pregledu građevine. Nadležnosti, uslovi i procedura ishodovanja tehničke saglasnosti, odnosno odobrenje za upotrebu u Distriktu regulisano je Zakonom o prostornom planiranju i građenju („Službeni glasnik Brčko distrikta BiH“ broj: 29/08, 18/17, 48/18, 10/20, 29/20 i 40/20), kao i izuzeci (odnosno objekti za koje nije potrebno odobrenje za građenje).

Zakon o putevima Distrikta („Službeni glasnik Brčko distrikta BiH“ broj: 18/22 prečišćeni tekst) definiše nadležnosti i proceduru stavljanja javnog puta na upotrebu (saglasnost za izgradnju i rekonstrukciju i odobrenje za građenje, objava u sredstvima javnog informisanja).

Propisi Distrikta ne definišu stavljanje u upotrebu imovine Distrikta koja se radi u više faza (primjera radi infrastrukturni projekti, uređenja korita rijeka i obala, regulacije potoka i slično). Takođe, poznato je da se nabavka imovine u Distriktu putem građenja vrši u skladu sa iznosima usvojenim u budžetu kapitalnih potreba. A kao što smo u jednoj od prethodnih revizija učinili zaključili „procesu planiranja budžeta za razvoj kapitalne infrastrukture u Distriktu se prilazi nezavisno od sveobuhvatnijeg planiranja, strateškog, razvojnog, srednjoročnog, pa čak nezavisno i od operativnog planiranja. Rezultat navedenog načina planiranja je veliki broj kapitalnih projekata za razvoj infrastrukture Distrikta sa malim pojedinačnim iznosima sredstava za koje se tek nakon usvajanja Budžeta utvrđuju institucionalne, zakonske i tehničke mogućnosti za njihovu realizaciju, te utvrđuje post factum potreba za saradnjom u planiranju resursa za provođenje povezanih kapitalnih projekata komunalne i saobraćajne infrastrukture“¹². Ova situacija u realnosti može

¹¹ Odluka o utvrđivanju računovodstvene politike za budžetske korisnike i Trezor Brčko distrikta BiH iz 2008.godine („Službeni glasnik Brčko distrikta BiH“, broj 30/08) sa izmjenama iz 2010.godine („Službeni glasnik Brčko distrikta BiH“, broj 51/10)

¹² Planiranje budžeta kapitalnih potreba saobraćajne i komunalne infrastrukture u Brčko distriktu BiH dostupno na <http://revizija-bd.ba/index.php/izvjestaji-bs/category/28-revizija-ucinka?download=517:planiranje-budzeta>

dovesti do toga da se imovina Distrikta gradi i/ili nabavlja, ali ne do faze potpune završenosti za dobijanje upotrebnih dozvola. Takođe, rezultat navedenog može biti i stvarna upotreba takve imovine, njeno habanje, generisanje troškova imovine, a da ista nije knjigovodstveno evidentirana kao imovina u upotrebi.

Uslovi za knjigovodstveno evidentiranje stalnog sredstva koje se rekonstruiše ili se na postojećem stalnom sredstvu vrše dodatna ulaganja su propisani, ali nisu objašnjeni postojećim podzakonskim aktima Distrikta o knjigovodstvenom evidentiranju.

Slijedom navedenog, imovina Distrikta može imati stvarnu upotrebu i trošenje, ali ista može knjigovodstveno da bude evidentirana kao imovina u pripremi, te se na istoj imovini mogu vršiti rekonstrukcija ili dodatna ulaganja, koja će se takođe evidentirati kao imovina u pripremi. Na navedenoj imovini se neće obračunati amortizacija i njena vrijednost će biti nerealno finansijski prikazana, odnosno finansijski položaj Distrikta neće biti realno iskazan.

Na osnovu intervjua sa odgovornim licima organa javne uprave revizorski tim je uočio da organi javne uprave na osnovu propisanih pravila aktiviranja imovine u pripremi nisu imali dovoljno saznanja za postupanje.

U cilju aktiviranja imovine u pripremi a na osnovu dopisa Direkcije za finansije i preporuka Kancelarije za reviziju, organi javne uprave su tražili dodatne konsultacije od Direkcije za finansije.

Primjera radi, Odjeljenje za obrazovanje je nakon dopisa za aktivaciju stalnih sredstava koji nije realizovan (broj predmeta: 13-000432/20 od 13.7.2020.) održalo sastanak sa predstavnicima sektora za računovodstvo Direkcije za finansije, kako bi na osnovu konsultacija sačinili instrukciju za aktiviranje stalnih sredstava u pripremi za sve svoje organizacione dijelove (broj predmeta: 37-000047/22 od 12.4.2022.).

I pored sačinjene instrukcije koja je taksativno navela sve neophodne elemente za aktiviranje imovine, iz raspoložive dokumentacije se uviđa da su od strane Odjeljenja za obrazovanje Direkciji za finansije dostavljeni zahtjevi za aktiviranje stalne imovine u vidu:

- **Građevina koje su u fazi izgradnje, odnosno koje nisu završene,**
- **Građevina za koje su zna tačan datum/godina stavljanja u upotrebu i retroaktivno je traženo stavljanje u upotrebu nakon 8, 9 godina korišćenja i predlaže se retroaktivno stavljanje imovine u upotrebu odnosno obračunavanje amortizacije i**
- **Stalne imovine koja se neće realizovati (projekat koji se zbog izmjene regulacionog plana ne može realizovati).**

Iz razgovora sa nadležnim licima organa javne uprave uočeno je da su i drugi organi javne uprave u postupku aktivacije imovine tražili konsultacije s nadležnim iz Direkcije za finansije. Održane konsultacije s predstavnicima Direkcije za finansije nemaju pisanog traga.

I pored održanih konsultacija, primjećuje se da su organi javne upotrebe prilikom zahtjeva za aktiviranje imovine tražili retroaktivno stavljanje imovine u upotrebu (primjer: Odjeljenje za stručne i administrativne poslove dopis broj: 13-000002/22 od 26.4.2022.godine).

Takođe se primjećuje da organi javne uprave prilikom dostavljanja zahtjeva Direkciji za aktiviranje imovine ne sadrže bitne elemente na osnovu kojih se vrši preknjižavanje kao na

primjer šifra stalnog sredstva (primjer: Odjeljenje za poljoprivredu, šumarstvo i vodoprivredu dopis broj: 13 - 001603/22 od 14.7.2022.).

Reviziji nisu pruženi pismeni dokazi o postupanju u slučaju nepotpunih i nejasnih zahtjeva za aktiviranje imovine od strane Direkcije za finansije i budžetskih korisnika.

Na osnovu intervjua sa nadležnima licima revidiranih organa javne uprave, revizija je utvrdila da se termin „stavljanja imovine u upotrebu“ sa aspekta knjigovodstvenog evidentiranja (definisano Pravilnikom o računovodstvu Distrikta) dovodi u jednakost sa stavljanjem imovine u upotrebu sa tehničkog aspekta (definisano Zakonom o prostornom planiranju i građenju). Takođe, revizija je uočila da se termin „stavljanja imovine u upotrebu odnosno korišćenje“ sa aspekta knjigovodstvenog evidentiranja dovodi u jednakost sa korišćenjem imovine (po Zakonu o upravljanju javnom imovinom). Sa druge strane, zanemaruje se stvarna upotreba imovine Distrikta.

Iz svega gore navedenog, smatramo da doneseni podzakonski akti knjigovodstvenog evidentiranja imovine u pripremi i u upotrebi nisu razrađeni, ne korespondiraju sa stvarnim stanjem stvari, te ne osiguravaju potpun i jasan pravni okvir organima javne uprave Distrikta u postupanju.

3.1.2 Evidentiranje imovine u pripremi

Evidenciju promjena i stanja na stalnim sredstvima Distrikta vrši Direkcija za finansije, odnosno Trezor Distrikta.

Ulaganja u nabavku stalnih sredstava, Trezor evidentira na kontima glavne grupe 011600 pod nazivom „sredstva u pripremi“.

Kada se stalno sredstvo nabavi ili izgradi i dovede u stepen potpune završenosti, saldo na kontu sredstvo u pripremi se zatvara i knjiži se na odgovarajući konto stalnog sredstva u upotrebi (oprema, zgrade,...).

U registru stalnih sredstava Distrikta koji vodi Direkcija za finansije, u dijelu registra koji se odnosi na stalna sredstva u pripremi ista se vode po šifri stalnog sredstva, nazivu s kontom na kome je izvršeno knjiženje, organizacionoj jedinici, količini, nabavnoj vrijednosti i sadašnjoj vrijednosti.

Na dan 9.12.2021. godine Direkcija za finansije je evidentirala ukupno 3.412 projekata koji se vode kao stalna sredstva u pripremi.

Radi preciznijeg evidentiranja stalnih sredstava, Direkcija za finansije je izradila subanalitiku.¹³

Uvidom u evidenciju i na osnovu intervjua s odgovornim osobama, revizorski tim je uočio da se iz registra stalnih sredstava, dio koji se odnosi na sredstva u pripremi, ne vodi po godinama nastanka projekta. Iz registra se, osim navedenog, taj podatak ne može utvrditi, osim ukoliko se pristupi analitičkoj evidenciji za svako pojedinačno stalno sredstvo u pripremi i posmatra posljednja isplata. S obzirom na iznos stalnih sredstava koji se na

¹³ Knjigovodstvena evidencija stalnih sredstava u pripremi po analitičkim i subanalitičkim kontima, u prilogu

godišnjem, odnosno višegodišnjem periodu prenosi, posmatrani registar ne pruža podatke za dalju analizu. Metodom slučajnog uzorka revizorski tim je utvrdio da se u evidenciji stalnih sredstava u pripremi vodi projekat za koje je izvršena posljednja isplata u 2008.godini.

Revizorski tim je uočio da se evidentiranje stalnih sredstava u pripremi vrši tako što se sredstva u pripremi pod sličnim nazivom, npr. parkinzi, evidentiraju na kontima „Vanjska osvjetljenja, pločnici i ograde“ (0611641) i „Putevi i mostovi“ (0611642). Vjerski objekti se evidentiraju na kontu „Zgrade“ (011611), „Ostale zgrade“ (011614), „Ostali objekti“ (011641) i djelom subanalitičkim kontom „Vjerski objekti“ (0116130001). Takođe, uočili smo da se pod kontom „Zgrade“ (011611) evidentiraju putevi (kategorisani i nekategorisani putevi). Revizorski tim je uočio dosta projekata koji su pod sličnim nazivom evidentirani različitim kontima.

Po pitanju evidentiranja po subanalitičkim kontima, odgovorne osobe su nam dale informaciju, da se subanalitički konti nisu primjenjivali u ranijem periodu i da se primjenjuju samo na novije projekte.

Po pitanju naziva stalnih sredstava u pripremi u Registru stalnih sredstava primjetno je da ne postoji utvrđena forma po kojoj se dodjeljuje naziv stalnom sredstvu. Nazivi sredstava sadrže skraćenice, nisu jednoobrazni, pa npr. u Registru se mogu naći nazivi „AD. CENT. JED. ZA OBRADU POD.“ ili „SAN DJ. OBJ. HALE LB 2 JP LUKA“ i slično. Nazivi sredstava u pripremi u knjigovodstvenoj evidenciji Distrikta, prema raspoloživim podacima, vrši se preuzimanjem naziva iz ugovora, odnosno fakture posla koji je ugovoren i izvršen. Navedeni način dodjeljivanja naziva imovini u pripremi, a bez jasno propisanih koraka i pravila u isknjižavanju otežava povezivanje stalnog sredstva i rekonstrukcije na istom.

Pored navedenog, Registar se ne može ekstrahovati u elektronskoj formi. Moguća je samo hard kopi verzija koja ne sadrži sve elemente, tako da se nazivi stalnih sredstava ne vide u cijelosti.

Obzirom na to da se stalna sredstva pod sličnim/istim nazivima evidentiraju na različitim kontima, da nazivi sadrže skraćenice, da se ne vide u potpunosti, analize koje se mogu vršiti na osnovu dobijenih podataka su nekompletne.

U sekciji „Opšti podaci o neaktiviranoj imovini“ tabelarno smo prikazali knjigovodstveno evidentirana stalna sredstva u pripremi u Registru stalnih sredstava na dan 9.12.2021.godine po kontima, broju projekata i iznosu sredstava. U ukupno 3.412 projekata koji ukupno iznose 229.825.392,32 KM najviše sredstava i najviše projekata evidentirano je na kontu „Putevi u izgradnji“. Prema objašnjenju nadležnih u Direkciji za finansije pod ovim kontom se evidentiraju novi putevi koji su u izgradnji, a pored navedenog, ostali putevi se evidentiraju pod kontom „Putevi i mostovi“.

Podsjećanja radi, u istoj sekciji je navedeno da se kao sredstva u pripremi, na kontu „Zgrade“, vodi 5 projekata u iznosu od preko 1 milion KM. Imovina Distrikta koja se u evidenciji vodi kao sredstvo u pripremi u stvarnosti je već u upotrebi, kao npr. Gradska vijećnica i zgrada Policije i kao takva se troše. Sličan primjer uočen je i u evidentiranju „Puteva u izgradnji“, gdje je evidentirano 4 stalna sredstva sa iznosom od preko 1 milion KM. U evidenciji se kao sredstvo u pripremi vodi i Obilaznica oko grada u iznosu od 61.017.514,25 KM, a opšte je poznata činjenica da je Obilaznica u upotrebi, te da je započeo proces trošenja, odnosno habanja navedenog stalnog sredstva. Kao što smo već

naveli, slične primjere u evidenciji uočili smo i na drugim kontima, pri čemu je revizija prezentovala pregled sredstva sa najvišim iznosima.

Kao što smo u ranijem dijelu teksta već naglasili, sredstvo koje je u upotrebi se troši i kao takvo se treba amortizovati.

Pored navedenog, tim za reviziju je uočio da se u Registru stalnih sredstava kao sredstva u pripremi evidentiraju i sredstva koja nisu Distriktova, kao što su vjerski objekti, groblja i mezarja.

U Registru stalnih sredstava na subanalitičkom kodu „Vjerski objekti“ (0116130001) evidentirano je ukupno 14 stalnih sredstava u pripremi ukupne vrijednosti 2.203.084,36 KM. Pored navedenog, utvrđuje se da su u Registru evidentirana minimalno još dvadesetak sredstva u pripremi koja u svom nazivu sadrže imena vjerskih objekata i evidentirana su na organizacionim jedinicama Kancelarije za upravljanje javnom imovinom i Odjeljenju za javne poslove kao „Zgrade“, „Ostale zgrade“, „Bunari“ i „Trotoari i parkinzi“.

Slično je i sa grobljima i mezarjima. Prema evidenciji, 21 sredstvo u pripremi u ukupnoj vrijednosti od 447.957,63 KM vodi se u Registru na subanalitičkom kontu „Groblja i mezarja“ (0116490002). Pored navedenog, bar još petnaestak sredstava u pripremi sadrži u svom nazivu groblje, mezarje ili kapela. Navedena sredstva evidentirana su kao „Ostale zgrade“, „Vanjska osvjetljenja, trotoari i ograde“ i „Nadzemni vodovi elektroenergetske mreže“, a evidentirana su na organizacione jedinice Kancelarije za upravljanje javnom imovinom, Odjeljenju za komunalne poslove i Odjeljenju za javne poslove.

Iz gore navedenog, oko 2,6 miliona KM su u Registru stalnih sredstava Distrikta evidentirana kao „Vjerski objekti“ i „Groblja i mezarja“, a da navedena u naravi nisu sredstva Distrikta i da se kao takva ne mogu staviti u upotrebu. Pored navedenog iznosa, nazivi vjerskih objekata, groblja i mezarja evidentirana su i na drugim kontima.

Registar stalnih sredstava Direkcija za finansije vodi u aplikativnom softveru. Za navedenu softversku aplikaciju, finansijska revizija je revizijom za 2021. godinu utvrdila da „sadrži rizična ograničenja u korištenju, jer otvaranje početnih stanja i zaključnog knjiženja u glavnoj knjizi zavise isključivo od isporučiooca softvera. Zbog navedenog Direkcija je izložena riziku, da u slučaju bilo kakvih nemogućnosti pružanja usluge održavanja od strane isporučiooca softvera (nesiguran kontinuitet održavanja softvera), ne može obavljati knjigovodstvene poslove preko aplikativnog softvera. Na osnovu provedene revizije utvrdili smo da je postojeći informacioni sistem zastario, da je isti nepouzdan u pogledu pohrane podataka i pružanja adekvatnih informacija internim i eksternim korisnicima, uzrokuje prazne hodove u poslovnim procesima, umanjuje produktivnost zaposlenih, te onemogućava efikasnu naplatu poreznih prihoda“.

S druge strane, a na osnovu intervjua sa odgovornim licima organa javne uprave, revizorski tim je uočio da organi javne uprave nemaju uspostavljenu zasebnu evidenciju imovine u pripremi, te se u radu oslanjanju na podatke dobijene iz Direkcije za finansije.

Uzimajući u obzir sve gore navedeno smatramo da uspostavljen način evidentiranja imovine u pripremi Distrikta ne pruža sveobuhvatne informacije o stvarnom stanju imovine u pripremi i ne predstavlja adekvatan preduslov za vršenje analiza, a samim tim ni utvrđivanjem uskih grla u procesu kako bi se mogle blagovremeno donijeti korektivne mjere.

3.2 Aktivnosti organa javne uprave u procesu

Propisima Distrikta nadležnost za donošenje provedbenih propisa iz oblasti finansija povjerena je Direkciji za finansije. Organi javne uprave kao budžetski korisnici odgovorni su za tačnost knjigovodstvenih isprava na osnovu kojih su podaci dostavljeni i uneseni u evidencije Direkcije za finansije.

Tekst u nastavku govori o uspostavljenim praksama organa javne uprave u procesu aktiviranja imovine u pripremi odnosno pruža objašnjenje o neefikasnosti i neblagovremenosti u postupku stavljanja imovine Distrikta u upotrebu.

Očekivano postupanje u procesu stavljanja imovine Distrikta u upotrebu bi bilo da organi javne uprave, po stvaranju uslova, blagovremeno stavljaju imovinu u upotrebu.

Revizijom je utvrđeno da su organi javne uprave neefikasni u postupku stavljanje stalne imovine u upotrebu.

Prema nalazima finansijske revizije za period 2017.-2020. godine u upotrebu je stavljeno ukupno 3.745.725,61 KM. Od pomenutog iznosa, 3.203.435,40 KM se odnosi na Kancelariju za upravljanje javnom imovinom (prema izvještaju za 2020.godinu).

Tabela 9: Tabelarni prikaz stalnih sredstava u pripremi po prenesenim iznosima i iznosima sredstava koja su stavljena u upotrebu

	UKUPNO	preneseno iz prethodnog perioda	stavljeno u upotrebu	EVIDENTIRANO
2017.	stalna sredstva u pripremi	129.370.624,99	387.319,24	136.815.756,41
2018.	stalna sredstva u pripremi	136.815.756,41	3.015,00	199.004.422,92
2019.	stalna sredstva u pripremi	199.004.422,92	700,00	218.720.046,20
2020.	stalna sredstva u pripremi	218.720.046,20	3.354.691,37	227.182.557,90

Iz intervjua sa odgovornim osobama u Direkciji za finansije utvrđeno je da je Odjeljenje za javne poslove u 2021. godini intenziviralo aktivnosti u postupku stavljanja imovine u upotrebu.

Odjeljenje za javne poslove je od polovine 2021.godine ustanovilo proceduru po kojoj se novostečena stalna sredstva stavljaju u upotrebu. Kod svake okončane situacije imenovani nadzorni organ sačinjava Zapisnik o završetku ugovorenih, odnosno naručenih radova. Nadzorni organ izjavljuje da je stalno sredstvo u upotrebi sa datumom sačinjavanja zapisnika, Po plaćanju konačne situacije, Odjeljenje dostavlja Direkciji za finansije zahtjev za aktivaciju stalnog sredstva.

Drugi organi javne uprave nisu ustanovili jasnu i jedinstvenu proceduru za aktivaciju imovine Distrikta u pripremi.

Za aktivaciju imovine u pripremi koja je ranijih godina nabavljena ili rekonstruisana ni jedan organ javne uprave nije ustanovio praksu koja definiše nadležnosti i korake u procesu aktivacije imovine u pripremi.

U prvoj polovini 2022. godine, tokom provođenja revizije učinka, utvrđen je značajan napredak u postupku stavljanja imovine Distrikta u upotrebu kod svih posmatranih organa javne uprave.

Odjeljenje za zdravstvo je u saradnji sa JZU Brčko izvršilo aktivaciju imovine u pripremi. Nabavku imovine je finansiralo Odjeljenje i knjigovodstveno su evidentirana na Pododjeljenjima primarne i sekundarne zdravstvene zaštite (sada JZU Brčko). Za istu imovinu plaćeni su troškovi za elektroenergetske saglasnosti koji su knjigovodstveno evidentirani na Službu za administraciju koja je ostala u sastavu Odjeljenja. U konačnici, aktivirana su stalna sredstva, bez iznosa realizovanih za pribavljanje saglasnosti.

Odjeljenje za javnu bezbjednost je maja mjeseca 2022. godine nakon provedene analize, izvršilo aktivaciju imovine koje je u upotrebi poput protivpožarnog puta i poligona za vježbanje.

Odjeljenje za poljoprivredu je jula mjeseca 2022. godine okončalo analizu imovine koja je knjigovodstveno evidentirana na Odjeljenju kao imovina u pripremi i pokrenulo proces aktivacije iste.

Odjeljenje za obrazovanje je izvršilo analizu imovine koja je knjigovodstveno evidentirana na Odjeljenju kao imovina u pripremi i u aprilu 2022. godine pokrenulo proces aktivacije iste.

Odjeljenje za stručne i administrativne poslove je uradilo detaljnu analizu i provjeru na terenu imovine koja je knjigovodstveno evidentirana na Odjeljenju kao imovina u pripremi i u maju mjesecu 2022. godine okončalo proces aktiviranja imovine u pripremi.

Odjeljenje za komunalne poslove je uspostavilo proceduru po kojoj se po dobijenim upotrebnim dozvolama obavještava Direkcija za finansije da je imovina u upotrebi.

Odjeljenje za privredni razvoj je jula 2022. godine započelo sa analizom i pokrenulo proces aktivacije. Prema dokumentaciji koja je predočena reviziji, Odjeljenje je započelo sa aktivacijom imovine za koju nije potrebno ishodovati saglasnost za upotrebu (fudbalska igrališta bez tribina).

Kancelarija za upravljanje javnom imovinom je u posljednje dvije godine u toku provođenja godišnjeg popisa vršila aktiviranje imovine koja se knjigovodstveno evidentira na Kancelariji kao imovina u pripremi.

Iz intervjua sa nadležnim predstavnicima organa javne uprave može se zaključiti da proces aktiviranja imovine u pripremi nije utvrđen po nosiocima aktivnosti i koracima u procesu. U postupku sticanja imovine putem izgradnje i/ili rekonstrukcije, kao i prilikom vršenja dodatnih ulaganja u imovinu, zaposlenici inženjerske struke završavaju svoje aktivnosti sačinjavanjem zapisnika o primopredaji radova. Okončana situacija ili faktura se prosjeđuje ekonomisti da izvrši plaćanje, odnosno prenos sredstava. U lancu aktivnosti nisu utvrđene pozicije i zaduženja u procesu aktivacije imovine u pripremi.

U uzorku aktivirane imovine, u skladu sa gore pomenutim nedostatkom u procesu, se uočava da je, primjera radi, stalno sredstvo u pripremi za koje je izvršena posljednja isplata

u 9. mjesecu 2011. godine, dopisom iz 2021. godine, nakon punih deset godina od posljednje investicije stavljeno u upotrebu.

Dodatni problem se uočava u situacijama u kojima dva organa javne uprave učestvuju u sticanju imovine Distrikta, te ostaje neriješeno pitanje nadležnosti za aktiviranje imovine i njeno knjigovodstveno objedinjavanje.

Takođe, revizija je utvrdila da organi javne uprave ne raspolažu mehanizmima aktivacije imovine u pripremi u slučaju faznog sticanja imovine gdje je svaki dio izgrađen i/ili rekonstruisan u skladu sa raspoloživim sredstvima. Tako se primjera radi, regulacija toka rijeka i potoka i/ili izgradnja potpornih zidova, vrši parcijalno, svaki izgrađeni segment samostalno funkcioniše, ali se ne vrši aktivacija imovine.

Tokom revizije utvrđeno je da se dio imovine Distrikta nalazi u stvarnoj upotrebi, da generiše troškove (struja, voda, materijalna održavanja i sl.), ali da pri tome ne posjeduje upotrebnu dozvolu usljed čega organi javne upotrebe nisu knjigovodstveno stavili imovinu u upotrebu (primjer: zgrada „Centar za istraživanje i razvoj uljarica“ u kojoj je smješteno Odjeljenje za poljoprivredu, Fiskulturna sala u Dubravama).

Pored navedenog, tokom provođenja revizije, revizorski tim je došao do podataka da se u knjigovodstvenoj evidenciji pod sredstvima u pripremi nalazi i imovina Distrikta čije se sticanje neće u potpunosti ostvariti, a evidentirana su početna ulaganja. Najčešće se taj primjer odnosi na projektnu dokumentaciju i odustajanje od izgradnje objekta usljed nedostatka sredstava ili neusklađenosti s prostorno-planskom dokumentacijom. Organi javne uprave nisu utvrdili mehanizme postupanja u navedenim situacijama.

Kao što smo u prethodnoj sekciji naveli, u knjigovodstvenoj evidenciji imovine u pripremi Distrikta evidentirana su i ulaganja u imovinu koja u naravi nije Distriktova (vjerski objekti, groblja i mezarja). Organi javne uprave Distrikta nisu utvrdili mehanizme postupanja u navedenim situacijama. Na osnovu intervjua sa odgovornim licima organa javne uprave, ovakav oblik ulaganja se desio u ranijem periodu i više se u praksi ne primjenjuje. Ostaje sporan iznos već izvršenih ulaganja koji se knjigovodstveno vode kao imovina u pripremi Distrikta, a u stvarnom stanju to nisu.

Takođe, kao što smo u prethodnim sekcijama napomenuli, način evidentiranja imovine u pripremi (na osnovu naziva u fakturi), propisi koji decidno ne definišu isknjižavanje u postupku rekonstrukcije imovine, kao i neefikasne prakse organa javne uprave u aktiviranju imovine rezultirali su da se, prema raspoloživim podacima, rekonstrukcija imovine knjigovodstveno evidentira kao sticanje imovine, odnosno u posmatranim slučajevima kao imovina u pripremi Distrikta.

Tokom revizije je takođe utvrđeno da bazu znanja o imovini ne čini evidencija, već čine lica koja su bila uključena u postupak sticanja imovine Distrikta. Fluktuacijom radne snage znanja o konkretno stečenoj imovini Distrikta se gube.

Organi javne uprave, kao što se može zaključiti iz navedenih nalaza, nisu vršili analize uzroka zbog kojih se imovina Distrikta ne stavlja u upotrebu na osnovu koje bi se predlagali načini otklanjanja prepreka za aktivaciju imovine.

3.3 Stvarno i knjigovodstveno stanje

Budžetski korisnici su odgovorni za sprovođenje i ispravnost postupka popisa sredstava i izvora sredstava.

Prema Zakonu o računovodstvu i reviziji Brčko distrikta BiH („Službeni glasnik Brčko distrikta BiH“, broj: 6/06 i 19/07, 22/16 i 50/18) obveznici primjene budžetskog računovodstva dužni su izvršiti redovan godišnji popis imovine i obaveza na dan 31. decembra svake godine.

Na godišnjem nivou organi javne uprave, kao i Centralna popisna komisija Distrikta, usaglašavaju knjigovodstveno stanje sa stvarnim stanjem imovine u pripremi, pri čemu organi javne uprave, kao i Centralna popisna komisija Distrikta ne vrše dokumentovane analize uzroka zbog kojih se imovina ne stavlja u upotrebu i ne predlažu Vladi načine prevazilaženja uočenih problema.

Popis predstavlja utvrđivanje stvarnog stanja sredstava (imovine) i obveza prema izvorima sredstava zatečenih na dan popisa, te usklađivanje knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem i izvještavanje o utvrđenim razlikama između stvarnog i knjigovodstvenog stanja.

Cilj popisa je da pored kontrole, odnosno korektivne funkcije, omogući da se na osnovu dobijenih rezultata izvrši ocjena i analiza postojećeg stanja i predlože aktivnosti kojima se postiže veća efikasnost u korištenju angažovanih sredstava.

Popis imovine i obaveza vrši popisna komisija koju imenuje rukovodilac obveznika primjene budžetskog računovodstva, a gradonačelnik Distrikta imenuje Centralnu popisnu komisiju za budžet Brčko distrikta Bosne i Hercegovine.

Centralna popisna komisija na osnovu dostavljenih pojedinačnih izvještaja od strane popisnih komisija budžetskih korisnika, sačinjava Izvještaj o popisu imovine i obaveza i budžetskih korisnika Distrikta, koji treba da sadrži stvarno stanje imovine i obaveza, utvrđene razlike između stvarnog i knjigovodstvenog stanja i preporuke, zatim iste dostavi Vladi na razmatranje i usvajanje. Vlada razmatra i usvaja Izvještaj o stvarnom stanju imovine, obaveza i potraživanja, te donosi odluku o predloženim preporukama Centralne popisne komisije.

Nakon usvojenog Izvještaja o popisu imovine i obaveza i donesene odluke, za budžetske korisnike od strane Vlade Brčko distrikta BiH (za vanbudžetske fondove i vanbudžetske korisnike obveznike primjene budžetskog računovodstva odluke od strane Upravnog odbora), u glavnoj knjizi i pomoćnim knjigama Direkcije vrši se knjigovodstveno evidentiranje i svođenje knjigovodstvenog stanja na stvarno stanje utvrđeno popisom i vrši se ispravka vrijednosti stalnih sredstava.

U izvještajima finansijske revizije primjetni su nalazi i preporuke koje se tiču popisa u dijelu usklađivanja knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem stalnih sredstava Distrikta. Primjera radi, kod Odjeljenja za komunalne poslove finansijska revizija je utvrdila nepravilnosti koje se odnose na iskazivanje pojedinačnih stavki imovine u više stavki (po privremenim situacijama), dodavanje vrijednosti bez korekcija za vrijednost zamijenjenih sredstava koja su bila predmet rekonstrukcije. Na osnovu čega se zaključuje da je značajan dio imovine, sredstava i obaveza popisan formalno preuzimanjem knjigovodstvene evidencije, bez dokaza o stvarno izvršenoj identifikaciji pojedinačnih sredstava čime su dovedeni u pitanje obuhvat i tačnost popisa. Slični nalazi i zaključci odnose se i na Odjeljenje za javne poslove. Takođe, za budžetske korisnike kod kojih je utvrđeno da se u popisu vode stalna sredstva

u pripremi, finansijska revizija dala je preporuku da budžetski korisnik treba obavijestiti Direkciju za finansije o raspoloživosti stalnog sredstva za upotrebu kako bi se isto preknjižilo na stalno sredstvo u upotrebi i započeo obračun amortizacije u skladu sa propisima.

Na osnovu intervjua sa odgovornim licima organa javne uprave može se zaključiti da se osim popisne komisije Kancelarije za upravljanje javnom imovinom, druge popisne komisije nisu dodatno angažovale u procesu aktivacije imovine u pripremi Distrikta.

Pregledom raspoložive dokumentacije, u jednom primjeru, revizorski tim je utvrdio, da se ista imovina sa istim iznosima sredstava evidentira kao imovinu u pripremi u popisnim listama za 2016. i 2021. godinu.

Iz finansijske revizije uočava se da se sličan nalaz utvrđuje i kod drugih budžetskih korisnika.

Pregledom raspoloživih Izvještaja Centralne popisne komisije (2018.-2020.godina), revizorski tim je utvrdio da se u izvještajnom dijelu ne vrši analiza evidentiranih sredstava u pripremi, te se ni zaključci Centralne popisne komisije ne odnose na aktivaciju, odnosno stavljanje sredstava u upotrebu. U tabelarnom dijelu izvještaja, Centralna popisna komisija daje prikaz osnovnih sredstava po budžetskim korisnicima i ekonomskim kodovima. U okviru tabela budžetskih korisnika, prezentovana su i sredstva u pripremi, dok se tekstualni dio izvještaja ne bavi analizom stanja i uzroka za evidentirani iznos imovine u pripremi Distrikta.

Time što se u izvještajima o popisu organa javne uprave, osim iznošenjem ukupnog finansijskog pokazatelja, popisna komisija nije dodatno angažovala na utvrđivanju stvarnog stanja imovine evidentirane kao sredstva u pripremi, rukovodioci organa javne uprave nisu imali blagovremenu i potpunu informaciju o imovini u pripremi koja je evidentirana na njihovoj organizacionoj jedinici.

Sa druge strane, Centralna popisna komisija, nedostatkom veće posvećenosti popisnih komisija organa javne uprave, nije imala dostatne pokazatelje i analize kako bi Vladu izvijestila o imovini u pripremi Distrikta i predložila korektivne mjere.

4. ZAKLJUČCI

Polazeći od toga da je svrha ove revizije da utvrdi da li organi javne uprave Distrikta imaju jasna usmjerenja za iskazivanje stvarnog stanja imovine Distrikta kroz uspostavljena pravila i procedure, odnosno pretpostavke za provođenje procesa i aktivnosti u procesu stavljanja imovine u upotrebu i usaglašavanja knjigovodstvenog i stvarnog stanja imovine Distrikta, tim za reviziju učinak je, po prikupljenim nalazima do kojih je došao, zaključio da su organi javne uprave djelimično uspostavili pravila i procedure u procesu knjigovodstvenog aktiviranja imovine Distrikta. Naglašavajući da stalna sredstva, odnosno materijalna imovina predstavlja jedan od osnovnih elemenata finansijskog položaja Distrikta, u svrhu što realnijeg finansijskog izvještavanja Distrikt je dužan posvetiti posebnu pažnju knjigovodstvenom iskazivanju stvarnog stanja imovine Distrikta. Dobar domaćin zna vrijednost svoje imovine i posvećuje joj dužnu pažnju kako bi ta imovina zadržala ili uvećala vrijednost.

Zaključci do kojih je došla revizija su sljedeći:

4.1. U Distriktu nije uspostavljen sistemski pristup evidentiranju imovine u pripremi

- **Za sistemski pristup, prije svega nedostaju potpuni i jasni provedbeni propisi u vidu uputstava, metodologija ili slično.**

Na osnovu iznijetih nalaza može se zaključiti da podzakonska akta Distrikta iako propisuju stavljanje u upotrebu imovine Distrikta, nisu jasna i potpuna u dijelu koji se odnosi na objašnjenje uslova koje stalno sredstvo, odnosno imovina u pripremi treba da zadovolji kako bi se stavila u upotrebu i započeo obračun amortizacije.

Termin „stavljanja imovine u upotrebu“ sa aspekta knjigovodstvenog evidentiranja (definirano Pravilnikom o računovodstvu Distrikta) dovodi se u jednakost sa stavljanjem imovine u upotrebu sa tehničkog aspekta (definirano Zakonom o prostornom planiranju i građenju). Takođe, revizija je uočila da se termin „stavljanja imovine u upotrebu odnosno korišćenje“ sa aspekta knjigovodstvenog evidentiranja dovodi u jednakost sa korišćenjem imovine (po Zakonu o upravljanju javnom imovinom).

Sa druge strane, zanemaruje se stvarna upotreba imovine Distrikta koja nastaje usljed ustanovljene prakse planiranja kapitalnog budžeta Distrikta.

Dodatni problem u procesu knjigovodstvenog aktiviranja imovine predstavlja nedostatak jasnih informacija o postupanju organa javne uprave u nabavci imovine u fazama (posebno u slučaju učešća više organa javne uprave), kao i pitanje knjigovodstvenog evidentiranja dodatnih ulaganja i rekonstrukcije postojeće imovine Distrikta.

I u konačnici, različita postupanja organa javne uprave u procesu knjigovodstvenog evidentiranja imovine u pripremi govore u prilog toga da propisana provedbena akta nisu potpuna i jasna.

- **Evidencija imovine u pripremi se ne vodi na način koji omogućava analizu problema.**

Organi javne uprave nisu uložili napor da uspostave sopstvene evidencije imovine u pripremi, već se u svom radu oslanjaju na podatke dobijene od Direkcije za finansije. Sa druge strane, nalazi revizije ukazuju da knjigovodstvena evidencija Direkcije za finansije (koja je evidentičar finansijskih promjena na stalnim sredstvima) nije uspostavljena na način koji obezbjeđuje vršenje analiza kojima bi se utvrdila uska grla u procesu aktiviranja

imovine a na osnovu čega bi se mogle blagovremeno planirati i provoditi korektivne mjere. Naprijed navedeno rezultiralo je time da se u knjigovodstvenoj evidenciji nalazi veliki broj evidentirane imovine Distrikta u pripremi.

Tokom provođenja revizije dio organa javne uprave je započeo sa analizama uskih grla u procesu knjigovodstvenog stavljanja imovine u upotrebu.

4.2. Organi javne uprave Distrikta nisu efikasni u postupku knjigovodstvenog stavljanja imovine u upotrebu

Na osnovu provedene revizije može se zaključiti da su organi javne uprave u praksi neefikasni i neblagovremeni u postupku stavljanja imovine Distrikta u upotrebu što rezultira veoma niskim stepenom knjigovodstvenog aktiviranja imovine u pripremi i posljedično započinjanju obračuna amortizacije, a samim tim tačnom i istinitom prikazivanju finansijskog položaja Distrikta.

Odjeljenje za javne poslove je od polovine 2021. godine ustanovilo proceduru po kojoj se novostečena stalna sredstva stavljaju u upotrebu.

Drugi organi javne uprave nisu ustanovili jasnu i jedinstvenu proceduru za aktivaciju imovine Distrikta u pripremi, odnosno u procesu aktiviranja imovine u pripremi nisu utvrdili nosioce aktivnosti i korake u procesu.

Za knjigovodstvenu aktivaciju imovine u pripremi koja je ranijih godina nabavljena i/ili rekonstruisana ili su pak vršena dodatna ulaganja ni jedan organ javne uprave nije ustanovio proceduru koja definiše nadležnosti i korake u procesu knjigovodstvenog aktiviranja imovine u pripremi.

Kao poseban izazov, u ovakvoj situaciji, pred organe javne uprave se postavlja dalje planirano postupanje sa imovinom koja nije Distriktova, imovinom koja je u stvarnoj upotrebi ali bez upotrebne dozvole, imovinom u čijem sticanju je učestvovalo dva ili više organa javne upotrebe, imovinom čije se sticanje u potpunosti neće ostvariti, a posebno ulaganja u rekonstrukciju imovine.

4.3. Knjigovodstveno stanje je stvarno stanje imovine Distrikta

Osim popisne komisije Kancelarije za upravljanje javnom imovinom, druge popisne komisije se nisu dodatno angažovale u procesu aktivacije imovine u pripremi Distrikta.

Time što se u izvještajima o popisu organa javne uprave, osim iznošenjem ukupnog finansijskog pokazatelja, popisna komisija nije dodatno angažovala na utvrđivanju stvarnog stanja imovine evidentirane kao sredstva u pripremi, rukovodioci organa javne uprave nisu imali blagovremenu i potpunu informaciju o imovini u pripremi koja je evidentirana na njihovoj organizacionoj jedinici. Posljedično, Centralna popisna komisija, nedostatkom veće posvećenosti popisnih komisija organa javne uprave, nije imala dostatne pokazatelje i analize kako bi Vladu izvijestila o imovini u pripremi Distrikta i predložila korektivne mjere.

U konačnici, umjesto da se stvarno stanje imovine Distrikta usaglašava sa knjigovodstvenom evidencijom imovine, u Distriktu se knjigovodstveno stanje često uzima kao stvarno stanje.

5. PREPORUKE

Nakon provedene revizije stekli smo uvjerenje da u Distriktu nije u potpunosti uspostavljen sistem knjigovodstvene aktivacije imovine Distrikta, odnosno da organi javne uprave u dosadašnjem radu nisu iskazali jasna usmjerenja za iskazivanje stvarnog stanja imovine Distrikta kroz uspostavljena pravila i procedure, odnosno pretpostavke za provođenje procesa i aktivnosti u procesu stavljanja imovine u upotrebu i usaglašavanja knjigovodstvenog i stvarnog stanja imovine Distrikta.

Na osnovu provedenog ispitivanja, prezentovanih nalaza i zaključaka, revizija nudi preporuke čijom je implementacijom moguće unaprijediti proces knjigovodstvene aktivacije imovine kroz donošenje potpunih i jasnih provedbenih propisa knjigovodstvene aktivacije imovine, putem vršenja analize uzroka stvarne upotrebe imovine koja je knjigovodstveno evidentirana kao imovina u pripremi i blagovremenog donošenja korektivnih mjera, uspostavljanja procesa knjigovodstvenog evidentiranja imovine i evidencije imovine Distrikta na nivou organa javne uprave, kao i posvećivanju dužne pažnje u izvještavanju o razlikama stvarnog i knjigovodstvenog stanja imovine u pripremi.

U skladu sa gore pomenutim, Kancelarija za reviziju daje sljedeće preporuke:

- **Direkcija za finansije i Vlada Distrikta treba da osiguraju potpune, jasne i jedinstvene provedbene propise za knjigovodstveno aktiviranje imovine Distrikta.**

Obzirom na utvrđene slabosti organa javne uprave u procesu knjigovodstvene aktivacije imovine u pripremi, mišljenja smo da bi proces knjigovodstvene aktivacije imovine trebalo preciznije propisati kako bi organi javne uprave imali dostatne informacije za postupanje i jedinstven pristup. Uočene slabosti u samom poimanju knjigovodstvenog termina stavljanja imovine u upotrebu (aktivacije), nedostatak informacija i znanja u procesu isknižavanja vrijednosti kod rekonstrukcije imovine, faznog sticanja imovine i sticanja imovine učešćem više organa javne uprave upućuje da su ti elementi nedovoljno propisani. Iako je Direkcija za finansije nadležna za donošenje podzakonskih akata u oblasti finansija, s obzirom na poznate nedostatke u planiranju kapitalnog budžeta Distrikta i njegovoj realizaciji, smatramo da bi za osiguranje potpunih, jasnih i jedinstvenih provedbenih propisa bilo potrebno da se uključi i Vlada Distrikta u izradi istih.

- **Neophodno je da Vlada Distrikta razmotri mogućnosti i modalitete suštinskog preispitivanja i analize imovine Distrikta koja je knjigovodstveno evidentirana kao imovina u pripremi sa ciljem donošenja korektivnih mjera.**

Bez obzira koji način Vlada Distrikta izabere, neophodno je da suštinski preispita i analizira imovinu Distrikta koja je knjigovodstveno evidentirana kao imovina u pripremi kako bi se utvrdila uska grla u procesu i donijele korektivne mjere a posebno za imovinu koja se suštinski koristi i troši a knjigovodstveno evidentira kao imovina u pripremi.

- **Organi javne uprave unutar svojih organizacionih dijelova treba da uspostave/propišu procedure po koracima i nadležnostima u cilju blagovremenog dostavljanja obavještenja Direkciji za finansije o aktiviranju imovine u pripremi.**

Proces blagovremenog dostavljanja obavještanja o aktiviranju imovine Distrikta kod organa javne uprave nije propisan po koracima i nadležnostima, što rezultira nedostatkom nadležnosti i odgovornosti za provođenje procesa. Pozitivan primjer je uspostavljena praksa u aktiviranju imovine Odjeljenja za javne poslove.

- **Organi javne uprave treba da osiguraju evidenciju imovine Distrikta koja se knjigovodstveno vodi na njihovim organizacionim jedinicama na način koji pruža mogućnost vršenja analiza sa ciljem utvrđivanja stvarnog stanja imovine i pretpostavki za njeno blagovremeno knjigovodstveno aktiviranje.**

U cilju utvrđivanja preduslova za iskazivanje stvarnog stanja imovine Distrikta i provođenja analiza stanja i procesa neophodno je da organi javne uprave osiguraju sopstvene sveobuhvatne evidencije imovine koju nabavljaju/stiču, od odobrenih sredstava, nabavke, izgradnje/kupovine/donacije, do stavljanja u upotrebu i eventualne rekonstrukcije imovine. Bazu znanja o imovini treba da čini evidencija, a ne ljudski resursi koji su bili uključeni u postupak sticanja imovine Distrikta. Organi javne uprave odgovorni su za tačnost podataka jer knjigovodstvena evidencija Direkcije za finansije sadrži isključivo elemente dostavljene od organa javne uprave.

- **Organi javne uprave treba da osiguraju da se prilikom godišnjeg popisa imovine dužna pažnja posveti imovini u pripremi s ciljem da se Vlada izvjesti o utvrđenim razlikama između stvarnog i knjigovodstvenog stanja imovine u pripremi Distrikta.**

U cilju što realnijeg finansijskog izvještavanja Distrikt je dužan posvetiti posebnu pažnju vrednovanju imovine. Neaktiviranje imovine u knjigovodstvenim evidencijama može imati uticaja na fer prezentaciju Bilansa stanja Distrikta u dijelu procjenjivanja vrijednosti stalnih sredstava i izvora sredstava i to za iznos neobračunate amortizacije. Posvećivanje dužne pažnje u procesu popisivanja imovine u pripremi i izvještavanja Vlade o provedenim analizama uzroka neaktiviranja imovine u pripremi, neophodan je uslov uspostavljanja sistema knjigovodstvene aktivacije imovine Distrikta.

Tim za reviziju

Ivana Gavrić, vođa tima

Ljubica Domić, član tima

PRILOZI

Imovina Brčko distrikta BiH u pripremi

Na kontima glavne kategorije 010000 – Stalna sredstva, potkategorije 011000 – Stalna sredstva evidentira se: zemljište, šume, višegodišnji zasadi, građevine, oprema, ostala stalna sredstva, stalna sredstva u obliku prava, stalna sredstva u pripremi, stalna sredstva van upotrebe, revalorizacija stalnih sredstava i ispravka vrijednosti stalnih sredstava. Stalna sredstva u pripremi evidentiraju se na grupi 011600.

Tabela 1: Knjigovodstvena evidencija stalnih sredstava u pripremi Distrikta po analitičkim kontima

Klasa	Glavna kategorija	Potkategorija	Glavna grupa	Podgrupa	Analitički konto	OPIS
000000	010000	011000	011600			Stalna sredstva u pripremi
				011610		Građevine u izgradnji
					011611	Zgrade
					011612	Stanovi
					011613	Ostali objekti
					011614	Ostale zgrade
				011620		Objekti vodovoda, kanalizacije i deponije smeća
					011621	Objekti vodovoda, kanalizacije
					011622	Objekti za deponije smeća
				011630		Objekti elektrodistribucije
					011631	Trafostanice
					011632	Elektropostrojenja
					011633	Podzemni vodovi elektroenergetske mreže
					011634	Nadzemni vodovi elektroenergetske mreže
				011640		Ostali objekti
					011641	Vanjska osvjetljenja, pločnici i ograde
					011642	Putevi i mostovi
					011643	Vodeni putevi, morske i zračne luke
					011644	Saobraćajni plato
					011645	Nadstrešnice
					011646	Objekti carine
					011647	Sportski tereni
					011648	Putevi u izgradnji
					011649	Ostali objekti

Tabela 2: Knjigovodstvena evidencija stalnih sredstava u pripremi po analitičkim i subanalitičkim kontima

Glavna grupa	Podgrupa	Analitički konto	Subanalitički konto	OPIS
011600				Stalna sredstva u pripremi
	011610			Građevine u izgradnji
		011611		Zgrade
			0116110001	Zgrade Domova kulture
			0116110002	Zgrade sportske dvorane
			0116110003	Zgrade Mjesne zajednice
		011612		Stanovi
		011613		Ostali objekti
			0116130001	Vjerski objekti
		011614		Ostale zgrade
	011620			Objekti vodovoda, kanalizacije i deponije smeća
		011621		Objekti vodovoda, kanalizacije
			0116210001	Kanalizaciona mreža
			0116210002	Bunari
			0116210003	Vodovodna mreža
		011622		Objekti za deponije smeća
	011630			Objekti elektrodistribucije
		011631		Trafostanice
		011632		Elektropostrojenja
		011633		Podzemni vodovi elektroenergetske mreže
		011634		Nadzemni vodovi elektroenergetske mreže
	011640			Ostali objekti
		011641		Vanjska osvjetljenja, pločnici i ograde
		011642		Putevi i mostovi
			0116420001	Mostovi
			0116420002	Putevi
			0116420003	Trotoari i parkinzi
		011643		Vodeni putevi, morske i zračne luke
			0116430001	Korita rijeka i potoka
		011644		Saobraćajni plato
		011645		Nadstrešnice
		011646		Objekti carine
		011647		Sportski tereni
		011648		Putevi u izgradnji
		011649		Ostali objekti
			0116490001	Parkovi i zelene površine
			0116490002	Groblja i mezarja

Tabela 3: Uporedni pokazatelji evidentiranih iznosa stalnih sredstava u upotrebi i stalnih sredstava u pripremi u Distriktu

NA DAN 31.12.	NABAVNA VRIJEDNOST STALNIH SREDSTVA DISTRIKTA iz Bilansa stanja (BS) Distrikta (uključena i vrijednost sredstva u pripremi)	NABAVNA VRIJEDNOST STALNIH SREDSTAVA U PRIPREMI – Godišnji izvještaj o izvršenju budžeta list A – NA KOJU SE NE OBRAČUNAVA AMORTIZACIJA	NABAVNA VRIJEDNOST SREDSTAVA U UPOTREBI NA KOJU SE OBRAČUNAVA AMORTIZACIJA	AKUMULIRANA AMORTIZACIJA (ispravka vrijednosti) iz BS	NEOTPISANA VRIJEDNOST STALNIH SREDSTVA iz Bilansa stanja (BS) Distrikta
1	2	3	4	5	6
			(2-3)		(2-5)
2012	464.393.251,11	90.309.093,78	374.084.157,33	100.756.899,74	363.636.351,37
2013	489.353.058,31	101.786.741,47	387.566.316,84	111.328.028,96	378.025.029,35
2014	551.802.203,31	111.932.837,64	439.869.365,67	121.841.357,54	429.960.872,78
2015	575.023.494,85	121.617.259,87	453.406.234,98	131.857.288,25	443.166.206,61
2016	586.307.566,41	129.441.742,98	456.865.823,43	140.762.110,51	445.545.455,91
2017	598.278.170,97	136.886.874,39	461.391.296,58	150.030.884,44	448.247.286,54
2018	668.852.139,81	199.075.540,91	469.776.598,90	159.477.431,49	509.374.708,33
2019	698.177.204,12	218.720.046,18	479.457.157,94	170.239.954,12	527.937.250,00
2020	725.844.478,68	227.182.557,90	498.661.920,78	179.677.497,24	546.166.981,44