

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

IZVJEŠĆE REVIZIJE UČINKA

Imovina Brčko distrikta BiH u pripremi

Listopad, 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

Ured za reviziju javne uprave i institucija u Brčko distriktu BiH (u daljnjem tekstu: *Ured za reviziju*) provelo je reviziju učinka na temu **“Imovina Brčko distrikta BiH u pripremi”**. Revizija učinka je realizirana sukladno Planu revizije za 2022. godinu.

Ured za reviziju sukladno članku 14 Zakona o reviziji javne uprave i institucija u Brčko distriktu Bosne i Hercegovine (Službeni glasnik Brčko distrikta BiH broj 18/18 – počišćeni tekst i 15/22) može izvršiti pregled ili ispitivanje određenog dijela ili cijelog projekta, programa ili procedura ili izdatka institucije, u pogledu ekonomičnosti, učinkovitosti i efektivnosti uporabe resursa.

Provedena revizija je primarno bila usmjerena na ispitivanje aktivnosti koje su, odnosno koje nisu, poduzimala tijela javne uprave u procesu knjigovodstvene aktivacije sredstava u pripremi. Revizija je obuhvatila 10 tijela javne uprave kod kojih su knjigovodstveno evidentirana sredstva u pripremi. Revizija je promatrala promjene na knjigovodstvenoj evidenciji sredstava u pripremi za desetogodišnje razdoblje (31. 12. 2012. – 9. 12. 2021. godine), a aktivnosti tijela javne uprave su promatrane do završetka prikupljanja podataka za provođenje revizije (polovica 2022. godine). Revizija je izvršena s ciljem da se utvrdi imaju li tijela javne uprave Distrikta 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 uporabu i usuglašavanja knjigovodstvenog i stvarnog stanja imovine Distrikta.

Revizorski tim je provođenjem ove revizije došao do određenih nalaza na temelju kojih je sastavljen Nacrt izvješća. Sukladno Zakonu o reviziji javne uprave i institucija u Distriktu, Nacrt izvješća je upućen subjektima revizije (Odjelu za javne poslove; Odjelu za komunalne poslove; Odjelu za gospodarski razvitak, šport i kulturu; Uredu za upravljanje javnom imovinom; Odjelu za poljoprivredu, šumarstvo i vodno gosp.; Odjelu za obrazovanje; Odjelu za javnu sigurnost; Odjelu za stručne i administrativne poslove; Odjelu za zdravstvo i ostale usluge; Kabinetu gradonačelnika; Direkciji za financije Distrikta). Nakon izražavanja stajališta subjekata revizije u ostavljenom roku izrađeno je konačno Izvješće o provedenoj reviziji učinka.

U Izvješću se navode preporuke upućene Vladi, Direkciji za financije i tijelima javne uprave Distrikta radi unaprjeđenja učinkovitosti procesa.

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

Zamjenik glavne revizorice

dr. sc. Savo Grujić, dipl. oec.

Glavna revizorica

mr. sc. Selma Šadić, dipl. oec.

KAZALO

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 Obujam i ograničenja revizije	11
1.5 Izvori i metode revizije.....	12
1.6 Struktura izvješća	12
2. OPIS PREDMETA REVIZIJE.....	13
2.1 Značaj aktiviranja imovine	13
2.2 Propisi koji reguliraju aktiviranje imovine	14
2.3 Aktiviranje imovine.....	15
2.3.1 Procedura aktiviranja imovine.....	16
2.3.2 Usuglašavanje stvarnog stanja s knjigovodstvenim.....	17
2.3.3 Uloga Direkcije za financije Distrikta	18
2.3.4 Koraci u procesu aktiviranja imovine.....	18
2.4 Opći podatci 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 tijela 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. Tijela javne uprave Distrikta nisu učinkovita u postupku knjigovodstvenog stavljanja imovine u uporabu.....	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 neovisan periodičan pregled djelovanja javnog sektora, programa ili organizacija u pogledu ekonomičnosti, učinkovitosti i efektivnosti trošenja javnih sredstava. Cilj revizije učinka je da utvrdi predstavljaju li korišteni resursi najekonomičnije trošenje javnih sredstava, da li se korištenjem raspoloživih resursa pružaju najbolje usluge, jesu li ispunjeni strateški ciljevi institucije i postoji li utjecaj na implementaciju tih ciljeva. Cilj revizije učinka je i promoviranje transparentnosti, odgovornosti i boljeg učinka. Revizijama učinka žele se postići neovisne 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 njezin rad, široko obuhvatna, čime dobiva na značaju kod korisnika izvješća i javnosti.

Osnovna načela¹ u reviziji učinka su ekonomičnost, učinkovitost (efikasnost) i efektivnost i često se nazivaju tri E.

Načelo ekonomičnosti zahtijeva postizanje odgovarajuće razine kvalitete i obujma rezultata, a uz minimiziranje troškova korištenih resursa.

Načelo učinkovitosti (efikasnosti) zahtijeva ostvarivanje maksimuma rezultata iz raspoloživih resursa, odnosno, uspostavu najboljeg odnosa između iskorištenih resursa i ostvarenih rezultata.

Načelo efektivnosti zahtijeva ostvarivanje postavljenih ciljeva.

Sukladno ISSAI 100 revizijskim standardima, revizija učinka se odnosi na reviziju ekonomičnosti, učinkovitosti i efektivnosti i obuhvaća:

- a) reviziju ekonomičnosti upravnih aktivnosti sukladno zdravim upravnim načelima i praksi te politikom uprave;
- b) reviziju učinkovitosti korištenja ljudskih, finansijskih i drugih resursa, uključujući ispitivanje informacijskih sustava, 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 utjecaja aktivnosti u odnosu na očekivani.²

¹ Koordinacijski odbor Vrhovnih revizorskih institucija u BiH: Vodič za reviziju učinka, Sarajevo 2013.

Koordinacijski 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 financijskog položaja Distrikta (bilanca stanja) i u svrhu što realnijeg financijskog izvještavanja Distrikt je dužan posvetiti posebnu pozornost vrjednovanju imovine. Financijska revizija u svojim izvješćima ukazuje na problem nepreknjižavanja stalnih sredstava u pripremi na stalna sredstva u uporabi u Distriktu. Zbog problema na koji ukazuje financijska revizija, Ured za reviziju Distrikta je proveo reviziju učinka pod nazivom "Imovina Brčko distrikta BiH u pripremi".

Cilj konkretne revizije je da se utvrdi imaju li tijela javne uprave Distrikta 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 uporabu i usuglašavanja knjigovodstvenog i stvarnog stanja imovine Distrikta.

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

Revizija je primarno bila usmjerena na ispitivanje aktivnosti koje su, odnosno koje nisu, poduzimala tijela javne uprave u procesu knjigovodstvene aktivacije sredstava u pripremi. Revizija je obuhvatila 10 tijela javne uprave kod kojih su evidentirana sredstva u pripremi. Revizija je promatrala promjene na evidenciji sredstava u pripremi za desetogodišnje razdoblje (31. 12. 2012. – 9. 12. 2021. godine), a aktivnosti tijela javne uprave su promatrane do završetka prikupljanja podataka za provođenje revizije (polovica 2022. godine).

Tim za reviziju učinka je, po prikupljenim nalazima do kojih je došao, zaključio da su tijela javne uprave djelomično uspostavila pravila i procedure u procesu knjigovodstvenog aktiviranja imovine Distrikta. Podzakonski ili provedbeni akti Distrikta iako propisuju stavljanje u uporabu imovine Distrikta, nisu jasni i potpuni u dijelu koji se odnosi na objašnjenje uvjeta koje stalno sredstvo, odnosno imovina u pripremi treba zadovoljiti kako bi se stavila u uporabu i započeo obračun amortizacije. Tijela javne uprave nisu uložila napor da uspostave vlastite evidencije imovine u pripremi, već se u svom radu oslanjaju na podatke dobivene od Direkcije za financije. S druge strane, nalazi revizije ukazuju da knjigovodstvena evidencija Direkcije za financije (koja je evidentičar financijskih promjena na stalnim sredstvima) nije sastavljena na način koji osigurava vršenje analiza kojima bi se utvrdila uska grla u procesu aktiviranja imovine, a na temelju čega bi se mogle pravodobno planirati i provoditi korektivne mjere. Tijela javne uprave su u praksi neučinkovita i nepravodobna u postupku stavljanja imovine Distrikta u uporabu što rezultira veoma niskim stupnjem knjigovodstvenog aktiviranja imovine u pripremi i posljedično započinjanju obračuna amortizacije, a samim tim i točnom i istinitom prikazivanju financijskog položaja Distrikta. Jedno tijelo javne uprave je utvrdilo proceduru za aktivaciju novostečene imovine, a za knjigovodstvenu aktivaciju imovine u pripremi koja je ranijih godina nabavljena i/ili rekonstruirana ili su pak vršena dodatna ulaganja ni jedno tijelo javne uprave nije ustanovilo proceduru koja definira nadležnosti i korake u procesu knjigovodstvenog aktiviranja imovine u pripremi. Popisna povjerenstva (izuzev u slučaju jednog tijela javne uprave) se nisu dodatno angažirala na utvrđivanju stvarnog stanja

imovine evidentirane kao sredstva u pripremi, a slijedom toga rukovoditelji tijela javne uprave nisu imali pravodobnu i potpunu informaciju o imovini u pripremi koja je evidentirana na njihovoj organizacijskoj jedinici. Posljedično, Središnje popisno povjerenstvo, nije imalo dostatne pokazatelje i analize kako bi Vladu izvijestilo o imovini u pripremi Distrikta i predložilo korektivne mjere.

Radi što realnijeg finansijskog izvještavanja Distrikt je dužan posvetiti posebnu pozornost vrjednovanju imovine nakon stjecanja. Neaktiviranje imovine u knjigovodstvenim evidencijama može imati utjecaja na fer prezentaciju bilance 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 uporabu i usuglašavanja knjigovodstvenog i stvarnog stanja imovine Distrikta, revizija je dala sljedeće preporuke Vladi Distrikta, Direkciji za financije i tijelima javne uprave:

- **Direkcija za financije i Vlada Distrikta trebaju osigurati potpune, jasne i jedinstvene provedbene propise za knjigovodstveno aktiviranje imovine Distrikta.**
- **Vlada Distrikta treba razmotriti mogućnosti i modalitete suštinskog preispitivanja i analize imovine Distrikta koja je knjigovodstveno evidentirana kao imovina u pripremi s ciljem donošenja korektivnih mjera.**
- **Tijela javne uprave trebaju osigurati evidenciju imovine Distrikta koja se knjigovodstveno vodi na njihovim organizacijskim jedinicama na način koji pruža mogućnost vršenja analiza s ciljem utvrđivanja stvarnog stanja imovine i pretpostavki za njeno pravodobno knjigovodstveno aktiviranje.**
- **Tijela javne uprave unutar svojih organizacijskih dijelova trebaju uspostaviti/propisati proces aktiviranja imovine u pripremi po koracima i nadležnostima.**
- **Tijela javne uprave trebaju osigurati da se prilikom godišnjeg popisa imovine dužna pozornost 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 obujam i ograničenja provedene revizije.

1.1 Pozadina revizije

Financijsko izvještavanje daje pravodobne, relevantne i pouzdane informacije kao osnovu za donošenje efektivnih i efikasnih poslovnih odluka. Istinito i objektivno predstavljanje je značajna karakteristika financijskog izvještavanja.

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

Sredstva predstavljaju jedan od osnovnih elemenata financijskih položaja pravnih osoba. U svrhu što realnijeg financijskog izvješća, sukladno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, pravne osobe su dužne posvetiti posebnu pozornost vrjednovanju sredstava.

Sredstva pravne osobe dijele se na stalna (ili osnovna) i tekuća (ili obrtna).

Izraz stalna sredstva odnosi se na dugotrajnu imovinu koja se nabavlja za uporabu u poslovanju trgovačkog 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, uredska oprema, transportna sredstva, biološka stalna sredstva, dugoročna financijska ulaganja, te materijalna stalna sredstva.

S aspekta funkcije stalna sredstva u obliku stvari mogu biti u pripremi, u uporabi, ili izvan uporabe.

Javna uprava se bavi potrebama društva i funkcionira na temelju organizacijskih struktura, procesa, uloga, odnosa, politika i programa te utječe na održivo gospodarsko blagostanje, socijalnu koheziju i dobrobit ljudi i utvrđuje uvjete za stvaranje javne vrijednosti.

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

Računovodstveni sustavi omogućuju sistematsko sagledavanje financijskih implikacija javnih sredstava putem sveobuhvatnih smjernica za priznavanje, mjerenje i objelodanjivanje, koje se knjigovodstveno evidentiraju i iskazuju.

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

U bilanci stanja Distrikta na dan 31. 12. 2020. godine neotpisana vrijednost stalnih sredstava (neto vrijednost nakon ispravka) iznosila oko 550 milijuna KM, a vrijednost stalnih sredstava u pripremi unutar spomenutog iznosa je oko 230 milijuna KM (sredstva koja na koja se ne vrši obračun amortizacije), od kojih se iznos od oko 220 milijuna KM odnosio na prethodne godine. Financijska revizija je za evidentirani iznos sredstava u pripremi konstatirala da može imati utjecaja na fer prezentaciju bilance stanja Brčko distrikta BiH, u dijelu precjenjivanja vrijednosti stalnih sredstava i izvora sredstava i to za iznos neobračunate amortizacije. Također, financijska revizija je utvrdila da proračunski korisnici nisu obavještavali Direkciju za financije Distrikta o točnom nadnevku raspoloživosti stalnih sredstva za uporabu, kako bi se stalna sredstva u pripremi preknjižila na stalna sredstva u uporabi i otpočeo obračun amortizacije.

Slični nalazi i konstatacije vezane za neaktivnost u oblasti stavljanja imovine Distrikta u uporabu, financijska revizije, ističe u izvješćima o reviziji financijskih izvješća Brčko Distrikta od 2017. godine. Iznos stalnih sredstava u pripremi bilježi stalni rast. Iz godišnjih izvješća o izvršenju proračuna Distrikta tim za reviziju učinka je utvrdio stalni rast iznosa sredstava na poziciji sredstva u pripremi Distrikta. U analiziranom desetogodišnjem razdoblju (2012. – 2021. godine) iznos sredstava u pripremi uvećan je za oko 137 milijuna KM, odnosno od oko 90 milijuna KM knjiženih u 2012. godini na oko 227 milijuna KM knjiženih u 2021. godini.

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

1.2 Svrha revizije i revizijska pitanja

Osnovna svrha ove revizije je da ispita imaju li tijela javne uprave Distrikta 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 uporabu i usuglašavanja knjigovodstvenog i stvarnog stanja imovine Distrikta.

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

- **Poduzimaju li tijela javne uprave i institucije Distrikta odgovarajuće i pravodobne aktivnosti koje osiguravaju stavljanje imovine Distrikta u uporabu 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, definirali smo tri revizorska potpitanja i to kako slijedi:

- 1. Je li način evidentiranja imovine Distrikta u pripremi adekvatan preduvjet za aktivnosti stavljanja imovine Distrikta u uporabu?**
- 2. Poduzimaju li tijela javne uprave i institucije Distrikta pravodobne i efikasne aktivnosti u procesu stavljanja imovine Distrikta u uporabu?**

3. Omogućavaju li uspostavljene procedure i prakse popisa imovine Distrikta učinkovitost postupka usuglašavanja knjigovodstvenog i stvarnog stanja imovine Distrikta?

1.3 Kriteriji revizije

Nakon što smo definirali revizorska pitanja i potpitanja, definirali smo kriterije revizije kao osnovu za evaluaciju dokaza, pripremu nalaza kao i donošenje zaključaka revizije u svezi s ciljevima revizije.

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

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

Primjereno gore navedenom, u reviziji će se za evaluaciju koristiti sljedeći kriteriji za svako od definiranih 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 tijela javne uprave.**
- **Uspostavljena knjigovodstvena evidencija imovine Distrikta omogućuje analizu podataka o imovini u pripremi (godina nastanka, vrsta imovine, uzroci zbog kojih imovina nije stavljena u uporabu).**
- **Knjigovodstvena evidencija imovine Distrikta u pripremi je ažurna i daje informacije o stvarnom stanju imovine u pripremi.**

Kriteriji za drugo revizorsko potpitanje

- **Tijela javne uprave, po stvaranju uvjeta, pravodobno stavljaju imovinu u uporabu.**
- **Tijela javne uprave vrše analize uzroka zbog kojih se ne može imovina staviti u uporabu i predlažu načine otklanjanja prepreka za stavljanje imovine u uporabu.**

Kriteriji za treće revizorsko potpitanje

- **Na godišnjoj razini tijela javne uprave, kao i Središnje popisno povjerenstvo Distrikta, usuglašavaju knjigovodstveno stanje sa stvarnim stanjem imovine u pripremi.**
- **Tijela javne uprave, kao i Središnje popisno povjerenstvo Distrikta, vrše dokumentirane analize uzroka zbog kojih se imovina ne stavlja u uporabu i predlažu Vladi načine rješavanja problema.**

1.4 Obujam i ograničenja revizije

Revizija je primarno bila usmjerena na ispitivanje aktivnosti koje su, odnosno koje nisu, poduzimala tijela javne uprave u procesu knjigovodstvene aktivacije sredstava u pripremi. Revizija je obuhvatila 10 tijela javne uprave kod kojih su evidentirana sredstva u pripremi (Odjel za javne poslove; Odjel za komunalne poslove; Odjel za gospodarski razvitak, šport i kulturu; Ured za upravljanje javnom imovinom; Odjel za poljoprivredu, šumarstvo i vodno gosp.; Odjel za obrazovanje; Odjel za javnu sigurnost; Odjel za stručne i administrativne poslove; Odjel za zdravstvo i ostale usluge; Kabinet gradonačelnika). Revizija je promatrala promjene na knjigovodstvenoj evidenciji sredstava u pripremi za desetogodišnje razdoblje (31. 12. 2012. – 9. 12. 2021. godine), a aktivnosti tijela javne uprave do završetka prikupljanja podataka za provođenje revizije (polovica 2022. godine).

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

Revizijom se obuhvaćaju aktivnosti tijela javne uprave u postupku knjigovodstvenog evidentiranja imovine u pripremi, aktivnosti stavljanja imovine u uporabu, kao i aktivnosti u postupku usuglašavanja knjigovodstvenog i stvarnog stanja imovine, a sve radi iskazivanja stvarnog stanja imovine Distrikta.

Bitni koraci koje revizija izdvaja su:

- tijela 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 tijela javne uprave;
- evidencije tijela javne uprave su usuglašene s evidencijom Direkcije za financije;
- način evidentiranja imovine u pripremi omogućuje analitičke podatke imovine u pripremi kod svakog tijela javne uprave;
- tijela javne uprave po stvaranju uvjeta pravodobno stavljaju imovinu u uporabu;
- tijela javne uprave Distrikta vrše analizu uzroka zbog kojih se ne može imovina staviti u uporabu i predlažu rješenja;
- na godišnjem razini tijela javne uprave, kao i Središnje popisno povjerenstvo Distrikta, usuglašavaju knjigovodstveno stanje sa stvarnim stanjem imovine vršeći analizu uzroka zbog kojih se ne može imovina staviti u uporabu i predlažu rješenja.

Sagledavanjem navedenih aktivnosti revizija će nastojati da dođe do odgovora jesu li tijela javne uprave Distrikta poduzimala odgovarajuće i pravodobne aktivnosti koje osiguravaju stavljanje imovine Distrikta u uporabu 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 provedbi revizije koja bi mogla utjecati na dane nalaze, zaključke i preporuke.

1.5 Izvori i metode revizije

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

Informacije smo, također, prikupljali iz razgovora, evidencija i dokumentacije Direkcije za financije Distrikta i tijela javne uprave Distrikta. Pored navedenog, u reviziji smo koristili podatke i dokumentaciju prikupljenu tijekom provedbe financijske revizije.

Za objektivno sagledavanje problematike, koristili smo podatke popisnih povjerenstava, Središnjeg popisnog povjerenstva 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 s interneta, ali i sve druge informacije za koje smo procijenili da mogu biti od koristi.

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

Prikupljenu dokumentaciju i informacije analizirali smo i usporedili s postavljenim kriterijima revizije.

1.6 Struktura izvješća

Sukladno Načelima revizije učinka, u uvodnom poglavlju navedeni su razlozi zbog kojih je Ured za reviziju odlučio provesti navedenu reviziju učinka kao i revizorska pitanja, obujam, ograničenja u radu i metodologija rada. Slijedi poglavlje 2 u kojem se prezentiraju osnovne informacije o procesu aktivacije imovine, kao i opći podatci o evidentiranoj imovini u pripremi u Distriktu. Nakon objašnjenja o predmetu revizije, prezentiraju su nalazi provedene revizije i vrši njihova analiza u poglavlju 3, a poglavlja 4 i 5 rezervirana su za predstavljanje zaključaka i preporuka.

2. OPIS PREDMETA REVIZIJE

Osnovne informacije o predmetu revizije, propisima kojima je regulirana oblast iskazivanja stvarnog stanja imovine u Distriktu, koracima u procesu, ulogama nositelja aktivnosti i općim podacima o neaktiviranoj imovini u Distriktu prezentiramo u nastavku.

2.1 Značaj aktiviranja imovine

Sustav proračunskog računovodstva i knjigovodstva u Distriktu propisan je sa svrhom da osigurava informacije o finansijskom položaju i uspješnosti poslovanja Distrikta kao pravne osobe, izvanproračunskog fonda i izvanproračunskog korisnika koji je obveznik primjene proračunskog računovodstva, kao i jedinstveno evidentiranje, klasificiranje i sumiranje poslovnih transakcija i čuvanje originalne poslovne dokumentacije koja pruža dokaze o tim poslovnim promjenama. Cilj proračunskog računovodstva i knjigovodstva je dobivanje finansijskih izvješća koji pružaju informacije za učinkovito korištenje i upravljanje javnim sredstvima.

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

Godišnje finansijsko izvješće čini:

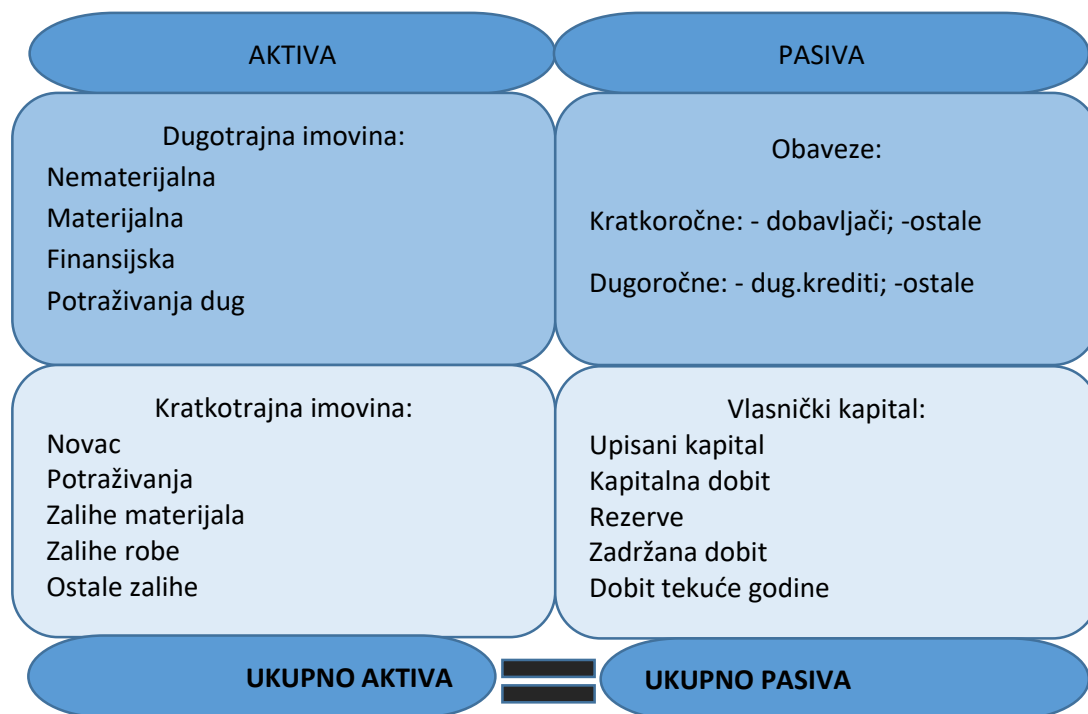
- a) bilanca stanja, odnosno izvješće o finansijskom položaju na koncu razdoblja (Što posjedujemo na određeni dan i kako smo do toga došli?);
- b) bilanca uspjeha, odnosno izvješće o ukupnom rezultatu za razdoblje (Kako smo poslovali u određenom razdoblju, pozitivno/negativno?);
- c) izvješće o tokovima gotovine (kretanja gotovog novca u određenom razdoblju - stanje žiroračuna);
- d) izvješće o promjenama na kapitalu (promjene strukture kapitala);
- e) bilješke uz finansijska izvješća.

Finansijski položaj pravne osobe prikazuje imovinu, obveze i kapital na određeni dan.

Grafički prikazano, bilanca 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. Bilanca stanja



Pošto stalna sredstva, odnosno materijalna imovina predstavlja jedan od osnovnih elemenata finansijskog položaja Distrikta (Bilance stanja), u svrhu što realnijeg finansijskog izvještavanja (sukladno Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja) Distrikt je dužan posvetiti posebnu pozornost vrjednovanju imovine.

U nastavku teksta ćemo se baviti propisima Distrikta u procesu vrjednovanja imovine s naglaskom na aktiviranje imovine kako bi se iskazala njezina fer vrijednost umanjena za vrijednost habanja odnosno trošenja iste.

2.2 Propisi koji reguliraju aktiviranje imovine

Zakonom o računovodstvu i reviziji Distrikta (Službeni glasnik Brčko distrikta BiH, brojevi: 22/16 i 50/18) uređuje se materija iz oblasti računovodstva i revizije koja se primjenjuje na sve pravne osobe koje su registrirane sukladno propisima Distrikta.

Pravna osoba je zakonski odgovorna za tačnost, kompletnost, istinitost, fer prezentaciju i pravodobno podnošenje finansijskih izvješća.

Podzakonskim aktima Distrikta uređuju se računovodstvena procedura, procedura i metodologija finansijskog izvještavanja, također se uređuje: sustav proračunskog računovodstva i knjigovodstva, poslovne knjige i knjigovodstvene isprave, računovodstvene politike, popis imovine i obveza, unutarnja računovodstvena kontrola i sadržaj, procedure i metodologija izvještavanja o izvršenju proračuna i finansijskih planova proračunskog korisnika, izvanproračunskog fonda i izvanproračunskog korisnika koji je obveznik primjene proračunskog računovodstva.

Brojni su podzakonski akti Distrikta kojima je regulirana navedena materija:

1. Pravilnik o računovodstvu proračuna 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 proračuna Brčko distrikta BiH iz 2007. godine (Službeni glasnik Brčko distrikta BiH, broj 25/07) s dopunom iz 2010. godine (Službeni glasnik Brčko distrikta BiH, broj 51/10), pravilnik iz 2018. godine (Službeni glasnik Brčko distrikta BiH, broj 30/18) s izmjenama iz 2019. (Službeni glasnik Brčko distrikta BiH, broj 23/19) i izmjenama iz 2020. (Službeni glasnik Brčko distrikta BiH, brojevi: 29/20 i 45/20).
3. Odluka o utvrđivanju računovodstvene politike za proračunske korisnike i Trezor Brčko distrikta BiH iz 2008. godine (Službeni glasnik Brčko distrikta BiH, broj 30/08) s izmjenama iz 2010. godine (Službeni glasnik Brčko distrikta BiH, broj 51/10).
4. Uputa o rashodovanju, otpisu, knjiženju viškova i manjkova stalnih sredstava i sitnog inventara, zaliha i otpisa tražbina (Službeni glasnik Brčko distrikta BiH, broj 30/08).
5. Pravilnik o evidenciji stalnih sredstava, sitnog inventara i materijala za proračunske korisnike u Brčko distriktu BiH iz 2012 (broj: 02-04.1-644/11 od 25. 9. 2012. godine).
6. Uputa o radu popisnih povjerenstava i obavljanju popisa sredstava, tražbina i obveza (Službeni glasnik Brčko distrikta BiH, broj 30/08).

Navedeni podzakonski akti su stavljeni izvan snage donošenjem Pravilnika o računovodstvu i financijskom izvještavanju iz 2021. godine (broj: 02-04.1-107/20 od 12. 5. 2021.).

Pravilnikom o računovodstvu i financijskom 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 djelomično ostaju u istom obliku dulje od godinu dana. Također, Pravilnikom se definira da stalna sredstva predstavljaju imovinu od koje se očekuje ekonomska korist ili uslužni potencijal u razdoblju duljem 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 s obračunom amortizacije.

2.3 Aktiviranje imovine

Stalna sredstva, odnosno imovina se sistematski otpisuje primjenom godišnjih amortizacijskih stopa koje proistječu iz procijenjenog vijeka trajanja stalnog sredstva ili primjenom amortizacijskih kvota utvrđenih na temelju planiranog korištenja stalnih sredstava, a što se regulira propisima Distrikta.

Direkcija za financije Distrikta započinje s procesom obračuna amortizacije na stalnom sredstvu nakon što je proračunski korisnik obavijesti o točnom nadnevku stavljanja stalnog sredstva u uporabu. Obračun amortizacije počinje prvog dana idućeg mjeseca, od mjeseca u kome je stalno sredstvo raspoloživo za uporabu, 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 definirano je da se nabava stalnih sredstva (sticanje) u Distriktu može vršiti:

- kupovinom,
- izgradnjom i
- preko donacija.

Korisnik proračuna koji planira nabavu stalnog sredstva putem kupovine ili izgradnje u svom proračunu planira odgovarajući iznos sredstava na kapitalnim izdatcima pošto nabava iziskuje obveze u novcu.

Nabava stalnih sredstava preko izgradnje i kupovine se vrši Zakonom o javnim nabavama. Po okončanju postupka javne nabave, proračunski korisnik otvara nalog za nabavu ili nalog za prijenos sredstava i dostavlja ga Trezoru na kontrolu, kufiranje, knjiženje, plaćanje i evidentiranje. Evidenciju promjena i stanja na stalnim sredstvima Distrikta vrši Direkcija za financije – Trezor Distrikta.

Ukoliko Distrikt stalno sredstvo stekne donacijom, početno priznavanje stalnog sredstva se vrši po fer vrijednosti na dan stjecanja. U tom slučaju, fer vrijednost stalnog sredstva se određuje procjenom od povjerenstva koje imenuje obveznik primjene proračunskog računovodstva, a povjerenstvo za procjenu čine stručne osobe iz oblasti za koju se vrši procjena.

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

Kada se radi o sredstvima u izgradnji, izvođač radova, sukladno ugovoru i dinamici izgradnje, ispostavlja kupcu privremene situacije ili fakturu, odnosno predujam ukoliko je to definirano ugovorom. Po završetku izgradnje ispostavlja se konačna situacija ili faktura na ukupnu vrijednost radova. Po konačnoj situaciji ili fakturi obveza za plaćanje se umanjuje za zbroj prethodno uplaćenih situacija ili faktura (kao i predujmova).

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 izdatci koji nastanu i vezani su za nabavu ili izgradnju stalnog sredstva, a do trenutka završetka izgradnje.

Proračunski korisnik kod kojeg se stalno sredstvo, u pomoćnoj evidenciji, vodi kao sredstvo u pripremi obavezan je obavijestiti Direkciju za financije o točnom nadnevku raspoloživosti stalnog sredstva za uporabu, kako bi se stalno sredstvo u pripremi preknjižilo na stalno sredstvo u uporabi i otpočeo obračun amortizacije.

Ranijim podzakonskim aktima, koja su vrijedila do polovice 2021. godine, izuzev obavijesti koje proračunski korisnik dostavlja Direkciji o raspoloživosti stalnog sredstva za uporabu, bilo je propisano da se stalno sredstvo knjiži kao sredstvo u uporabi kada je isto nabavljeno

ili izgrađeno i dovedeno u stupanj potpune završenosti, odnosno kada nema više ulaganja i troškova te stalno sredstvo dobije tehničku suglasnost za uporabu.

Prilikom stavljanja stalnog sredstva koje se sastoji iz opreme i građevine u uporabu, obveznici primjene proračunskog računovodstva su dužni razgraničiti opremu i građevinu po točnom nazivu i vrijednosti, a u svrhu točnog evidentiranja u glavnoj knjizi i pomoćnoj knjizi stalnih sredstava, kao i radi točnog popisa i obračuna amortizacije.

Amortizacija znači da se stalno sredstvo sistemski otpisuje primjenom godišnjih amortizacijskih stopa koje proistječu iz procijenjenog vijeka trajanja stalnog sredstva ili primjenom amortizacijskih kvota utvrđenih na temelju 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 funkcionirati na način koji je predvidjelo rukovodstvo.

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

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

Rekonstrukcija je investicijsko ulaganje u stalna sredstva kojima se povećava predviđeni vijek trajanja i povećavaju kapaciteti ili drugi uvjeti 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 proračunskog računovodstva obavezan je da vodi računa o vrijednosti dijela stalnog sredstva koje nije amortizirano, radi isknjižavanja preostale sadašnje vrijednosti dijela stalnog sredstva u koje se dodatno ulaže. Sva ostala ulaganja na imovini predstavljaju troškove investicijskog ili tekućeg održavanja i evidentiraju se kao rashodi poslovanja.

2.3.2 Usuglašavanje stvarnog stanja s knjigovodstvenim

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

Proračunski korisnici su na koncu godine obvezni izvršiti popis stalnih sredstava, sitnog inventara i zaliha materijala. Popis se može izvršiti i tijekom godine ukoliko dođe do kadrovskih promjena ili kad rukovoditelj proračunskog korisnika procijeni potrebu za popisom.

Popis vrše popisna povjerenstva koja su imenovana od rukovoditelja proračunskih korisnika. Radom popisnih povjerenstava koordinira Središnje popisno povjerenstvo, imenovano od gradonačelnika Distrikta. Središnje popisno povjerenstvo sastavlja izvješće o izvršenom popisu stalnih sredstva, sitnog inventara, zaliha materijala, obveza i tražbina, koje dostavlja Vladi Distrikta na razmatranje i usvajanje.

2.3.3 Uloga Direkcije za financije Distrikta

Direkcija za financije Distrikta osigurava točnost podataka u bruto bilanci koja predstavlja osnovu za izradu i izrađuje finansijska izvješća Distrikta.

Kako bi se osiguralo točno i istinito prikazivanje poslovnih promjena Distrikta, Direkcija za financije surađuje s korisnicima proračuna.

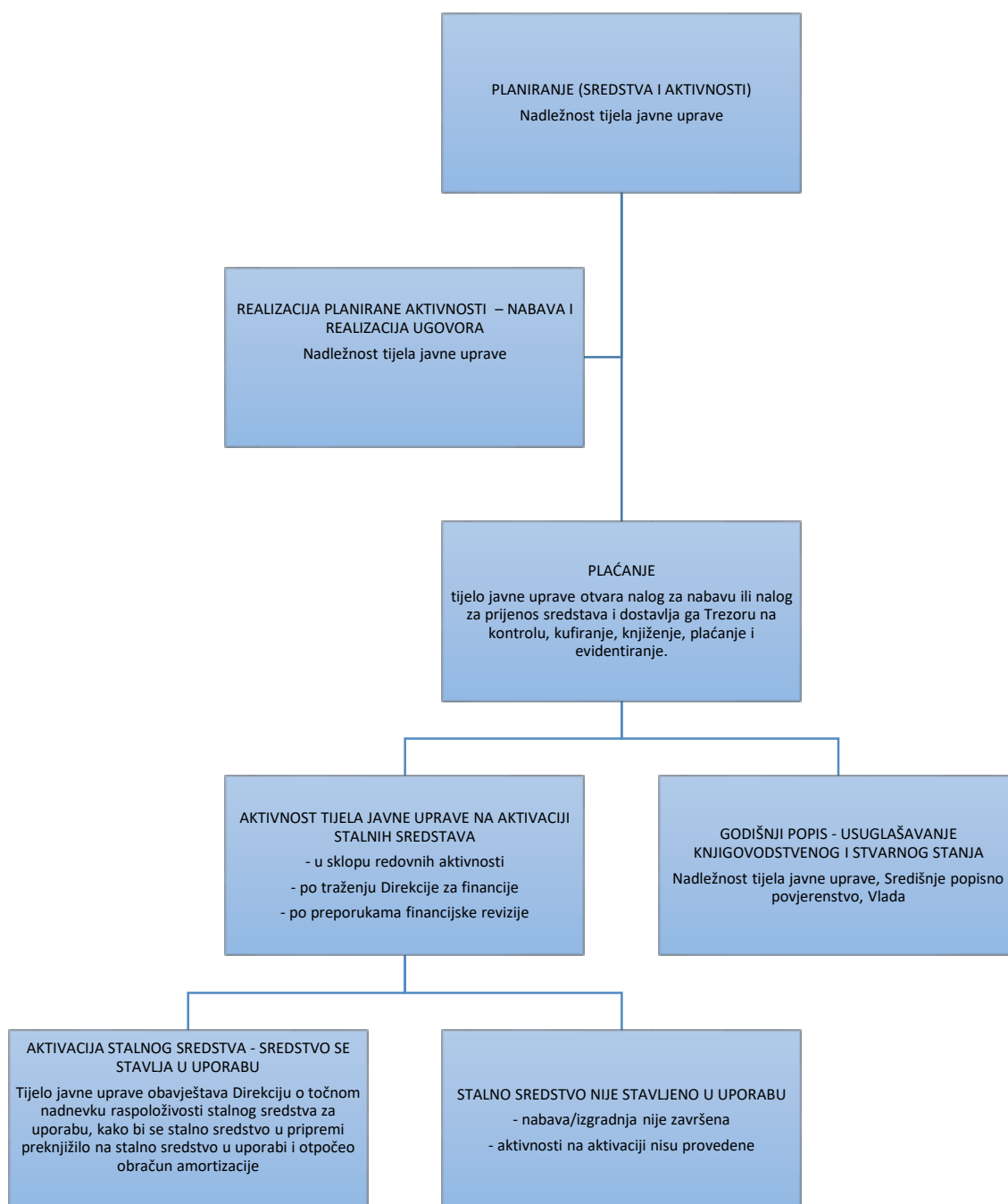
U svrhu aktiviranja imovine Distrikta koja se u poslovnim knjigama evidentira na kontu stalnih sredstava u pripremi, Direkcija za financije na godišnjoj razini (a po okončanom popisu Distrikta) redovito dostavlja proračunskim korisnicima izvješće o otpisu stalnih sredstava i stanje stalnih sredstava na dan 31. 12. za prethodnu godinu za koju je popis izvršen. Uz dostavljena izvješća, Direkcija upozorava proračunske korisnike na obvezu dostavljanja podataka o točnom nadnevku raspoloživosti sredstva stavljenih u uporabu s ciljem da se stalna sredstva u pripremi preknjiže na stalna sredstva u uporabi i otpočne obračun amortizacije. U obrazloženju se Direkcija poziva na važeće podzakonske akte kojima se regulira aktivacija stalnih sredstava.

Po dobivanju obavijesti o stavljanju stalnog sredstva u uporabu od tijela javne uprave, Direkcija za financije Distrikta knjiži promjenu i započinje s 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 proračunski korisnici obvezni da sastavljaju godišnje planove i izvješća o radu, nabava stalnih sredstava u Distriktu ima korake kako je prikazano u grafikonu koji slijedi.

Grafikon 1. Koraci u nabavi stalnog sredstva do njegovog stavljanja u uporabu



2.4 Opći podatci o neaktiviranoj imovini

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

U analiziranom desetogodišnjem razdoblju (2012. – 2021. godine) iznos imovine Distrikta u pripremi uvećan je za oko 137 milijuna KM.

Tablica 1. *Iznos stalnih sredstava u pripremi u razdoblju 2012. - 2021. godine s 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

Financijska revizija je od 2017. godine u svojim izvješćima ukazivala na problem nepreknužavanja stalnih sredstava u pripremi na stalna sredstva u uporabi, zbog čega se ne započinje obračun amortizacije, što ima utjecaja na fer prezentaciju bilance stanja Distrikta, u dijelu precjenjivanja vrijednosti stalnih sredstava i izvora sredstava, za iznos neobračunate amortizacije.

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

Preporuka dana od financijske revizije tijelima javne uprave glasi: „Potrebno je da proračunski korisnici pravodobno obavještavaju Direkciju za financije Brčko distrikta BiH o točnom nadnevku raspoloživosti stalnog sredstva za uporabu kako bi se isto preknjižilo u sredstvo u uporabi i otpočeo obračun amortizacije sukladno odredbama Pravilnika o evidenciji stalnih sredstava, sitnog inventara i materijala za proračunske korisnike u Brčko distriktu BiH“. U tablici koja slijedi prikazan je naziv tijela javne uprave i izvještajna godina za koju je dana preporuka.

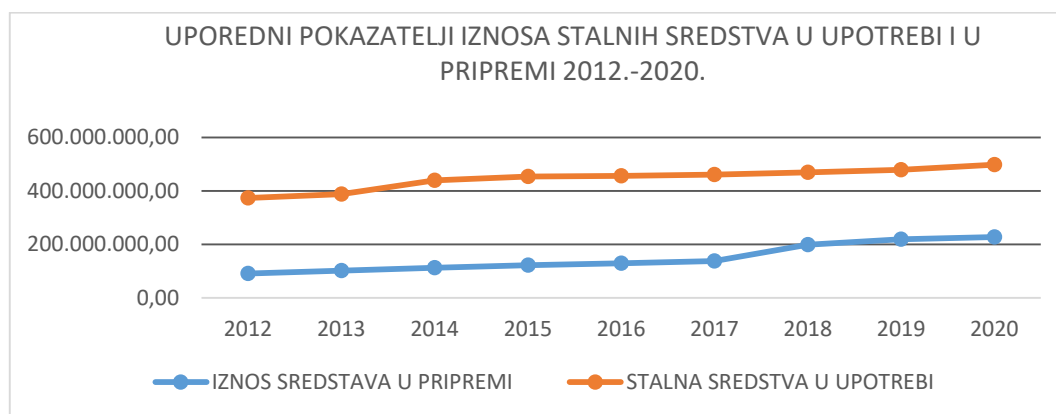
⁶ Stanje na dan 9. 12. 2021. godine iz evidencije Direkcije za financije

Tablica 2. Preporuka financijske revizije po proračunskim korisnicima i izvještajnim godinama⁷

R.B.	TIJELO JAVNE UPRAVE I INSTITUCIJA	2018.	2019.	2020.
1.	Odjel za javne poslove	+	+	+
2.	Odjel za komunalne poslove	+	+	+ ⁸
3.	Ured za upravljanje javnom imovinom	+	+	+
4.	Odjel za obrazovanje	+		
5.	Odjel za poljoprivredu, šumarstvo i vodno gosp.	+	+	
6.	Odjel za gospodarski razvitak, šport i kulturu	+	+ ⁹	+
7.	Odjel za zdravstvo i ostale usluge	+	+	+
8.	Odjel za stručne i administrativne poslove	+	+	+
9.	Pravosuđe		+	
10.	Odjel za javni registar	+		

Za navedeno razdoblje, financijska revizija je konstatirala da su dva tijela javne uprave stavila stalna sredstva u uporabu i to u ukupnom iznosu od oko 3,3 milijuna KM (Ured za upravljanje javnom imovinom iznos od oko 3,2 milijuna u 2020. godini i Odjel za stručne i administrativne poslove iznos od oko 150 tisuća KM u 2020. godini). Iznos sredstava u pripremi se prenosi i iz prethodnog razdoblja.

Prema podacima iz godišnjih izvješća o izvršenju proračuna Distrikta (Ostali financijski podatci - formular 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 idućem grafikonu predstavljamo usporedne pokazatelje knjigovodstveno iskazane vrijednosti imovine Distrikta evidentirane kao imovina u uporabi i kao imovina u pripremi.

Grafikon 2. Prikaz rasta sredstava imovine Distrikta u pripremi i imovine u uporabi u razdoblju 2012. – 2021. godine¹⁰

⁷ Izvještajna 2021. godina nije uvrštena, s obzirom da do okončanja revizije učinka nisu sva izvješća financijske revizije za navedenu godinu objavljena

⁸ U Izvješću financijske revizije se navodi kao nerealizirana preporuka

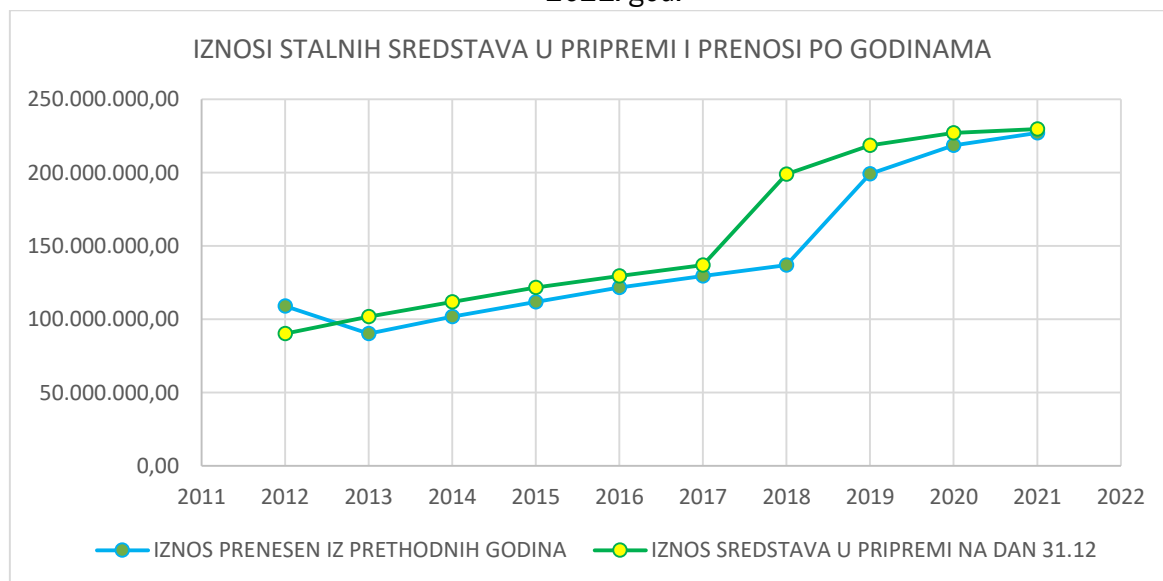
⁹ U Izvješću financijske revizije se navodi kao nerealizirana preporuka

¹⁰ Usporedni pokazatelji evidentiranih iznosa stalnih sredstava u uporabi i stalnih sredstava u pripremi u Distriktu

Analizom podataka dostupnih u Godišnjem izvješću o izvršenju proračuna Distrikta za 2020. godinu, može se zaključiti da akumulirana amortizacija (ukupan ispravak vrijednosti) čini 36 % ukupne nabavne vrijednosti knjigovodstveno evidentiranih sredstava u uporabi.

Prema podacima sadržanim u izvješćima financijske revizije, tijela javne uprave prenose sredstva imovine u pripremi iz prethodnih godina. Na temelju podataka iz godišnjih izvješća o izvršenju proračuna Distrikta u idućem grafikonu predstavljamo prikaz iznosa imovine u pripremi za koje je izvršen prijenos iz prethodne godine.

Grafikon 3. Prikaz godišnjeg prijenosa sredstava imovine Distrikta u pripremi u razdoblju 2012. – 2021. god.



Direkcija za financije, kao što smo napomenuli, vodi evidenciju stalnih sredstava Distrikta u pripremi. U idućoj tablici prikazujemo podatke imovine u pripremi evidentirane na dan 9. 12. 2021. godine.

Tablica 3. Tablični prikaz 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 osvjjetljenja, pločnici i ograde	363	7.988.744,23	3,48%
011642	Ceste i mostovi	412	25.787.979,19	11,22%
011643	Korita rijeka i potoka	78	6.280.317,60	2,73%
011644	Prometni plato	1	260,00	0,00%
011645	Nadstrešnice	2	67.972,42	0,03%
011647	Sportski tereni	169	12.451.301,04	5,42%

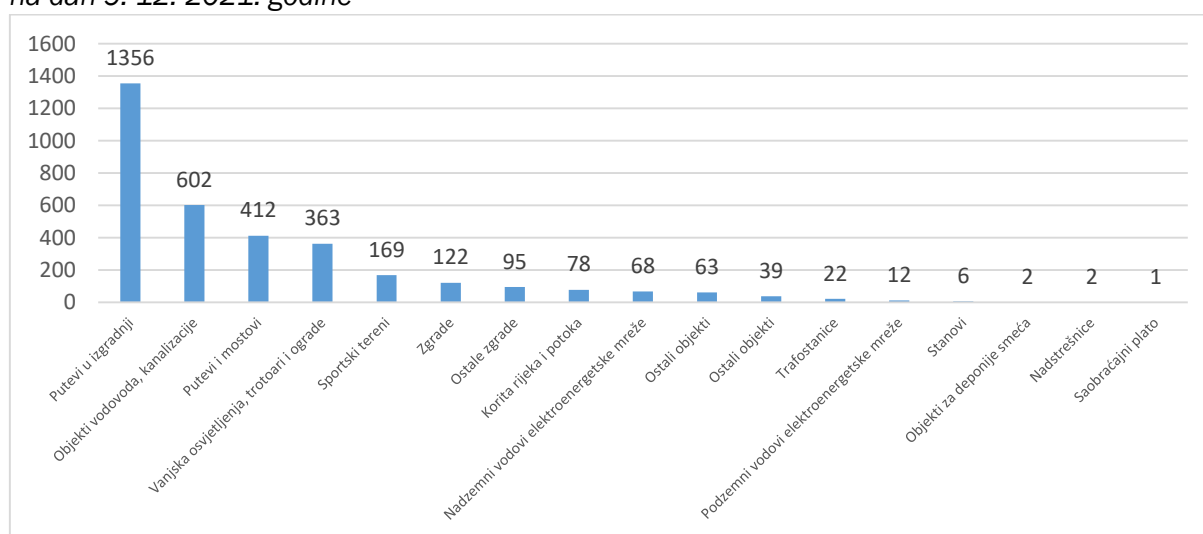
Imovina Brčko distrikta BiH u pripremi

011648	Ceste 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 tablice može uočiti, najviše sredstava i najviše projekata evidentirano je na kontu 011648 - Ceste u izgradnji. Prema objašnjenju nadležnih u Direkciji za financije pod ovim kontom se evidentiraju nove ceste koje su u izgradnji, a pored navedenog, ostale ceste se evidentiraju pod kontom 011642 - Ceste i mostovi.

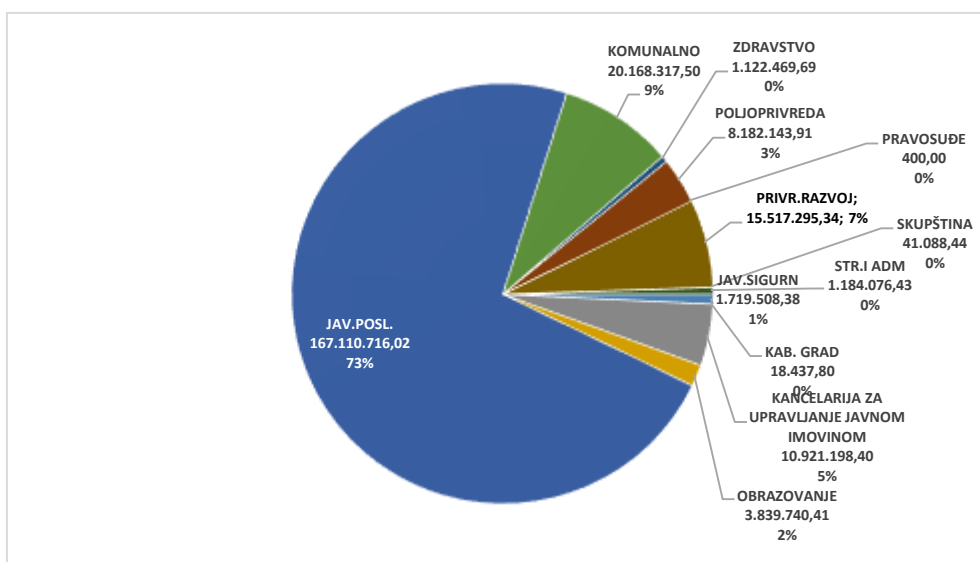
Izuzev najviše iznosa, na istom kontu je evidentiran i najveći broj projekata. U idućem grafikonu predstavljamo imovinu u pripremi Distrikta po analitičkim kontima i broju projekata.

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 tijelima javne uprave koja se bave infrastrukturnim projektima. U grafikonu koji slijedi dajemo prikaz imovine Distrikta u pripremi po tijelima javne uprave na kojima je ista evidentirana.

Grafikon 5. Prikaza imovine Distrikta u pripremi po tijelima javne uprave na dan 9. 12. 2021. godine s 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 milijun KM. Imovina Distrikta koja se u evidenciji vodi kao sredstvo u pripremi u stvarnosti je već u uporabi, kao npr. Gradska vijećnica i zgrada Policije.

Tablica 4. Tablični prikaz evidentiranih stalnih sredstava na poziciji sredstva u pripremi u Registru stalnih sredstava na kontu zgrade s iznosom preko 1 milijun KM

R.B.	011611 - zgrade	Šifra 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 - DJEČJI VRTIĆ	1.371.929,87
5.	Zgrade domova kulture	10021199	MAOCA - DOM KULTURA	1.065.292,56

Sličan primjer uočava se i u evidentiranju cesta u izgradnji, gdje je evidentirano 4 stalna sredstva s iznosom od preko 1 milijun KM. U evidenciji se kao sredstvo u pripremi vodi i obilaznica oko grada u iznosu od 61.017.514,25 KM, a opće je poznata činjenica da je obilaznica u uporabi.

Tablica 5. Tablični prikaz evidentiranih stalnih sredstava na poziciji sredstva u pripremi u Registru stalnih sredstava na kontu ceste u izgradnji s iznosom preko 1 milijun KM

R.B.	011648 Ceste u izgradnji	Šifra stalnog sredstva	Naziv stalnog sredstva	Evidentirani iznos
1.	Ceste u izgradnji	10025447	BRČKO OBILAZNICA OKO GRADA	61.017.514,25
2.	Ceste u izgradnji	10033660	ULICA UZUNOVICA BULEVAR	1.469.650,15
3.	Ceste u izgradnji	10024249	BRČKO-STREPCI - LOKALNA CESTA L-4	1.440.066,37
4.	Ceste u izgradnji	10029333	CESTA 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 u vlasništvu Distrikta, 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 Pločnici i parkinzi, a evidentirana su na organizacijske jedinice Ureda za upravljanje javnom imovinom i Odjelu za javne poslove.

Slično je i s 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 osvjetljenja, pločnici i ograde i Nadzemni vodovi elektroenergetske mreže, a evidentirana su na organizacijske jedinice Ureda za upravljanje javnom imovinom, Odjelu za komunalne poslove i Odjelu za javne poslove.

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

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

U nastavku teksta, prezentiraju se nalazi do kojih je revizija došla analizom dostupne dokumentacije radi davanja odgovora na pitanje poduzimaju li tijela javne uprave i institucije Distrikta odgovarajuće i pravodobne aktivnosti koje osiguravaju stavljanje imovine Distrikta u uporabu s ciljem realnog iskazivanja vrijednosti imovine Distrikta.

3. NALAZI

U ovom poglavlju prezentiramo 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 imaju li promatrana tijela javne uprave Distrikta jasna usmjerenja za iskazivanje stvarnog stanja imovine kroz uspostavljena pravila i procedure, odnosno pretpostavke za provođenje procesa i aktivnosti u procesu stavljanja imovine u uporabu i usuglašavanje knjigovodstvenog i stvarnog stanja imovine Distrikta.

Sukladno revizorskim pitanjima, nalazi revizije se prikazuju u četiri dijela. Nalazi vezani za propise i prakse evidentiranja imovine u pripremi Distrikta radi stvaranja preduvjeta za aktivnosti stavljanja imovine Distrikta u uporabu bit će prezentirani u prvoj sekciji. Potom će biti prezentirani nalazi vezani za aktivnosti javnih tijela Distrikta u procesu stavljanja imovine u uporabu. U trećoj sekciji poglavlja nalazi prikazat će se nalazi vezani za postupak usuglašavanja knjigovodstvenog i stvarnog stanja imovine Distrikta, dok je posljednja sekcija rezervirana za poboljšanja u procesu koje je revizorski tim utvrdio tijekom provedbe revizije.

3.1 Propisane procedure i prakse evidentiranja imovine Distrikta u pripremi

Propisima Distrikta nadležnost za donošenje provedbenih propisa iz oblasti financija povjerena je Direkciji za financije. Tijela javne uprave kao proračunski korisnici odgovorna su za točnost knjigovodstvenih isprava na temelju kojih su podatci dostavljeni i uneseni u evidencije Direkcije za financije.

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 tijelima 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 preduvjet za vršenje analiza.

3.1.1 Propisane procedure

Cilj proračunskog računovodstva i knjigovodstva je dobivanje financijskih izvješća koja pružaju informacije za učinkovito korištenje i upravljanje javnim sredstvima.

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

Prema propisanim procedurama definirani su načini stjecanja stalnih sredstava, rekonstrukcija i dodatna investicijska 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 investicijskog ulaganja na stalnim sredstvima se knjigovodstveno evidentira na isti način, pri čemu je za investicijsko ili dodatno ulaganje u stalno sredstvo propisana obveza proračunskim korisnicima da vode računa o vrijednosti dijela stalnog

sredstva koje nije amortizirano (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 rekonstruirano) bilo knjigovodstveno evidentirano kao sredstvo u uporabi potrebno je da proračunski korisnik dopisom obavijesti Direkciju o točnom nadnevku stavljanja stalnog sredstva u uporabu.

Kod investicijskog ulaganja za knjigovodstveno evidentiranje je potrebno dostaviti i zapisnik stručne osobe o vrijednosti dijela stalnog sredstva koje nije amortizirano s ciljem umanjenja vrijednosti stalnog sredstva.

Objašnjenje uvjeta koje stalno sredstvo, odnosno imovina Distrikta treba zadovoljiti kako bi se stavila u uporabu novim Pravilnikom o računovodstvu nije definirano.

Ranijim propisima¹¹ definirani su uvjeti za stavljanje stalnog sredstva u uporabu. Da bi neko stalno sredstvo moglo da se knjigovodstveno evidentira kao sredstvo u uporabi bilo je potrebno da stalno sredstvo bude nabavljeno i/ili izgrađeno i dovedeno u stupanj potpune završenosti, da nema više ulaganja i troškova, kao i da je stalno sredstvo dobilo tehničku suglasnost za uporabu.

Prema građevinskim pravilima, izgrađena građevina se može početi koristiti nakon konačnosti rješenja o odobrenju za uporabu po izvršenom tehničkom pregledu građevine. Nadležnosti, uvjeti i procedura ishodovanja tehničke suglasnosti, odnosno odobrenja za uporabu u Distriktu regulirano je Zakonom o prostornom planiranju i građenju (Službeni glasnik Brčko distrikta BiH, brojevi: 29/08, 18/17, 48/18, 10/20, 29/20 i 40/20), kao i iznimke (odnosno objekti za koje nije potrebno odobrenje za građenje).

Zakon o cestama Distrikta (Službeni glasnik Brčko distrikta BiH, broj 18/22 – pročišćeni tekst) definira nadležnosti i proceduru stavljanja javne ceste na uporabu (suglasnost za izgradnju i rekonstrukciju i odobrenje za građenje, objava u sredstvima javnog informiranja).

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

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

¹² Planiranje proračuna kapitalnih potreba prometne 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>

do toga da se imovina Distrikta gradi i/ili nabavlja, ali ne do faze potpune završenosti za dobivanje uporabnih dozvola. Također, rezultat navedenog može biti i stvarna upotreba takve imovine, njezino habanje, generiranje troškova imovine, a da ista nije knjigovodstveno evidentirana kao imovina u uporabi.

Uvjeti za knjigovodstveno evidentiranje stalnog sredstva koje se rekonstruira 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 uporabu i trošenje, ali ista može knjigovodstveno biti evidentirana kao imovina u pripremi, te se na istoj imovini mogu vršiti rekonstrukcija ili dodatna ulaganja, koja će se također evidentirati kao imovina u pripremi. Na navedenoj imovini se neće obračunati amortizacija i njezina vrijednost će biti nerealno financijski prikazana, odnosno financijski položaj Distrikta neće biti realno iskazan.

Na temelju intervjua s odgovornim osobama tijela javne uprave revizorski tim je uočio da tijela javne uprave na temelju propisanih pravila aktiviranja imovine u pripremi nisu imala dovoljno saznanja za postupanje.

Radi aktiviranja imovine u pripremi, a na temelju dopisa Direkcije za financije i preporuka Ureda za reviziju, tijela javne uprave su tražila dodatne konzultacije od Direkcije za financije.

Primjera radi, Odjel za obrazovanje je nakon dopisa za aktivaciju stalnih sredstava koji nije realiziran (broj predmeta: 13-000432/20 od 13. 7. 2020.) održao sastanak s predstavnicima sektora za računovodstvo Direkcije za financije, kako bi na temelju konzultacija sastavili naputak za aktiviranje stalnih sredstava u pripremi za sve svoje organizacijske dijelove (broj predmeta: 37-000047/22 od 12. 4. 2022.).

I pored sastavljenog naputka koji je taksativno navelo sve potrebne elemente za aktiviranje imovine, iz raspoložive dokumentacije se uviđa da su od Odjela za obrazovanje Direkciji za financije dostavljeni zahtjevi za aktiviranje stalne imovine u vidu:

- **građevina koje su u fazi izgradnje, odnosno koje nisu završene,**
- **građevina za koje su zna točan nadnevak/godina stavljanja u uporabu i retroaktivno je traženo stavljanje u uporabu nakon 8, 9 godina korištenja i predlaže se retroaktivno stavljanje imovine u uporabu odnosno obračunavanje amortizacije i**
- **stalne imovine koja se neće realizirati (projekt koji se zbog izmjene regulacijskog plana ne može realizirati).**

Iz razgovora s nadležnim osobama tijela javne uprave uočeno je da su i druga tijela javne uprave u postupku aktivacije imovine tražili konzultacije s nadležnim iz Direkcije za financije. Održane konzultacije s predstavnicima Direkcije za financije nemaju pisanog traga.

I pored održanih konzultacija, primjećuje se da su tijela javne uprave prilikom zahtjeva za aktiviranje imovine tražila retroaktivno stavljanje imovine u uporabu (primjer: Odjel za stručne i administrativne poslove dopis broj: 13-000002/22 od 26. 4. 2022. godine).

Također, primjećuje se da tijela javne uprave prilikom dostavljanja zahtjeva Direkciji za aktiviranje imovine ne sadrže bitne elemente na temelju kojih se vrši preknjižavanje kao na primjer šifra stalnog sredstva (primjer: Odjel za poljoprivredu, šumarstvo i vodno gosp. 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 Direkcije za financije i proračunskih korisnika.

Na temelju intervjua s nadležnim osobama revidiranih tijela javne uprave, revizija je utvrdila da se termin „stavljanja imovine u uporabu“ s aspekta knjigovodstvenog evidentiranja (definirano Pravilnikom o računovodstvu Distrikta) dovodi u jednakost sa stavljanjem imovine u uporabu s tehničkog aspekta (definirano Zakonom o prostornom planiranju i građenju). Također, revizija je uočila da se termin „stavljanja imovine u uporabu odnosno korištenje“ s aspekta knjigovodstvenog evidentiranja dovodi u jednakost s korištenjem imovine (po Zakonu o upravljanju javnom imovinom). S druge strane, zanemaruje se stvarna upotreba imovine Distrikta.

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

3.1.2 Evidentiranje imovine u pripremi

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

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

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

U registru stalnih sredstava Distrikta koji vodi Direkcija za financije, 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, organizacijskoj jedinici, količini, nabavnoj vrijednosti i sadašnjoj vrijednosti.

Na dan 9. 12. 2021. godine Direkcija za financije je evidentirala ukupno 3.412 projekata koji se vode kao stalna sredstva u pripremi.

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

Uvidom u evidenciju i na temelju 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, izuzev navedenog, taj podatak ne može utvrditi, izuzev ukoliko se pristupi analitičkoj evidenciji za svako pojedinačno stalno sredstvo u pripremi i promatra posljednja isplata. S obzirom na iznos stalnih sredstava koji se na godišnjem, odnosno višegodišnjem razdoblju prenosi, promatrani registar ne pruža podatke za daljnju analizu. Metodom slučajnog uzorka revizorski tim je utvrdio da se u

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

evidenciji stalnih sredstava u pripremi vodi projekt 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 „Ceste i mostovi“ (0611642). Vjerski objekti se evidentiraju na kontu „Zgrade“ (011611), „Ostale zgrade“ (011614), „Ostali objekti“ (011641) i djelom subanalitičkim kontom „Vjerski objekti“ (0116130001). Također, uočili smo da se pod kontom „Zgrade“ (011611) evidentiraju ceste (kategorizirane i nekategorizirane ceste). 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 subanalitička konta nisu primjenjivala u ranijem razdoblju 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 kratice, 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 ekstrahirati u elektroničkoj formi. Moguća je samo hard kopi verzija koja ne sadrži sve elemente, tako da se nazivi stalnih sredstava ne vide u cijelosti.

S obzirom na to da se stalna sredstva pod sličnim/istim nazivima evidentiraju na različitim kontima, da nazivi sadrže kratice, da se ne vide u potpunosti, analize koje se mogu vršiti na temelju dobivenih podataka su nekompletne.

U sekciji „Opći podatci o neaktiviranoj imovini“ tablično 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 „Ceste u izgradnji“. Prema objašnjenju nadležnih u Direkciji za financije pod ovim kontom se evidentiraju nove ceste koje su u izgradnji, a pored navedenog, ostale ceste se evidentiraju pod kontom „Ceste 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 milijun KM. Imovina Distrikta koja se u evidenciji vodi kao sredstvo u pripremi u stvarnosti je već u uporabi, kao npr. Gradska vijećnica i zgrada Policije i kao takva se troše. Sličan primjer uočen je i u evidentiranju „Ceste u izgradnji“, gdje je evidentirano 4 stalna sredstva s iznosom od preko 1 milijun KM. U evidenciji se kao sredstvo u pripremi vodi i obilaznica oko grada u iznosu od 61.017.514,25 KM, a opće je poznata činjenica da je obilaznica u uporabi, 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 prezentirala pregled sredstva s najvišim iznosima.

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

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 organizacijskim jedinicama Ureda za upravljanje javnom imovinom i Odjela za javne poslove kao „Zgrade“, „Ostale zgrade“, „Bunari“ i „Pločnici i parkinzi“.

Slično je i s 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, pločnici i ograde“ i „Nadzemni vodovi elektroenergetske mreže“, a evidentirana su na organizacijske jedinice Ureda za upravljanje javnom imovinom, Odjelu za komunalne poslove i Odjelu za javne poslove.

Iz gore navedenog, oko 2,6 milijuna 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 uporabu. Pored navedenog iznosa, nazivi vjerskih objekata, groblja i mezarja evidentirana su i na drugim kontima.

Registar stalnih sredstava Direkcija za financije vodi u aplikativnom softveru. Za navedenu softversku aplikaciju, financijska revizija je revizijom za 2021. godinu utvrdila da „sadrži rizična ograničenja u korištenju, jer otvaranje početnih stanja i zaključnog knjiženja u glavnoj knjizi ovise isključivo od isporučitelja softvera. Zbog navedenog, Direkcija je izložena riziku, da u slučaju bilo kakvih nemogućnosti pružanja usluge održavanja od isporučitelja softvera (nesiguran kontinuitet održavanja softvera), ne može obavljati knjigovodstvene poslove preko aplikativnog softvera. Na temelju provedene revizije utvrdili smo da je postojeći informacijski sustav 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 učinkovitu naplatu poreznih prihoda“.

S druge strane, a na temelju intervjua s odgovornim osobama tijela javne uprave, revizorski tim je uočio da tijela javne uprave nemaju uspostavljenu zasebnu evidenciju imovine u pripremi, te se u radu oslanjanju na podatke dobivene iz Direkcije za financije.

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 preduvjet za vršenje analiza, a samim tim ni utvrđivanjem uskih grla u procesu kako bi se mogle pravodobno donijeti korektivne mjere.

3.2 Aktivnosti tijela javne uprave u procesu

Propisima Distrikta nadležnost za donošenje provedbenih propisa iz oblasti financija povjerena je Direkciji za financije. Tijela javne uprave kao proračunski korisnici odgovorna su za točnost knjigovodstvenih isprava na temelju kojih su podatci dostavljeni i uneseni u evidencije Direkcije za financije.

Tekst u nastavku govori o uspostavljenim praksama tijela javne uprave u procesu aktiviranja imovine u pripremi odnosno pruža objašnjenje o neučinkovitosti i nepravodobnosti u postupku stavljanja imovine Distrikta u uporabu.

Očekivano postupanje u procesu stavljanja imovine Distrikta u uporabu bi bilo da tijela javne uprave, po stvaranju uvjeta, pravodobno stavljaju imovinu u uporabu.

Revizijom je utvrđeno da su tijela javne uprave neučinkovita u postupku stavljanje stalne imovine u uporabu.

Prema nalazima financijske revizije za razdoblje 2017. – 2020. godine u uporabu je stavljeno ukupno 3.745.725,61 KM. Od spomenutog iznosa, 3.203.435,40 KM se odnosi na Ured za upravljanje javnom imovinom (prema izvješću za 2020. godinu).

Tablica 9. Tablični prikaz stalnih sredstava u pripremi po prenesenim iznosima i iznosima sredstava koja su stavljena u uporabu

	UKUPNO	preneseno iz prethodnog razdoblja	stavljeno u uporabu	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 s odgovornim osobama u Direkciji za financije utvrđeno je da je Odjel za javne poslove u 2021. godini intenzivirao aktivnosti u postupku stavljanja imovine u uporabu.

Odjel za javne poslove je od polovice 2021. godine ustanovio proceduru po kojoj se novostečena stalna sredstva stavljaju u uporabu. Kod svake okončane situacije imenovano nadzorno tijelo sastavlja zapisnik o završetku ugovorenih, odnosno naručenih radova. Nadzorno tijelo izjavljuje da je stalno sredstvo u uporabi s nadnevkom sastavljanja zapisnika, po plaćanju konačne situacije, Odjel dostavlja Direkciji za financije zahtjev za aktivaciju stalnog sredstva.

Druga tijela javne uprave nisu ustanovila jasnu i jedinstvenu proceduru za aktivaciju imovine Distrikta u pripremi.

Za aktivaciju imovine u pripremi koja je ranijih godina nabavljena ili rekonstruirana ni jedno tijelo javne uprave nije ustanovilo praksu koja definira nadležnosti i korake u procesu aktivacije imovine u pripremi.

U prvoj polovici 2022. godine, tijekom provedbe revizije učinka, utvrđen je značajan napredak u postupku stavljanja imovine Distrikta u uporabu kod svih promatranih tijela javne uprave.

Odjel za zdravstvo je u suradnji s JZU Brčko izvršio aktivaciju imovine u pripremi. Nabavu imovine je financirao Odjel i knjigovodstveno su evidentirana na pododjelima primarne i sekundarne zdravstvene zaštite (sada JZU Brčko). Za istu imovinu plaćeni su troškovi za elektroenergetske suglasnosti koji su knjigovodstveno evidentirani na Službu za administraciju koja je ostala u sastavu Odjela. U konačnici, aktivirana su stalna sredstva, bez iznosa realiziranih za pribavljanje suglasnosti.

Odjel za javnu sigurnost je u svibnju 2022. godine nakon provedene analize, izvršio aktivaciju imovine koja je u uporabi poput protupožarnog puta i poligona za vježbanje.

Odjel za poljoprivredu je u srpnju 2022. godine okončao analizu imovine koja je knjigovodstveno evidentirana na Odjelu kao imovina u pripremi i pokrenuo proces aktivacije iste.

Odjel za obrazovanje je izvršio analizu imovine koja je knjigovodstveno evidentirana na Odjelu kao imovina u pripremi i u travnju 2022. godine pokrenuo proces aktivacije iste.

Odjel za stručne i administrativne poslove je uradio detaljnu analizu i provjeru na terenu imovine koja je knjigovodstveno evidentirana na Odjelu kao imovina u pripremi i u svibnju 2022. godine okončao proces aktiviranja imovine u pripremi.

Odjel za komunalne poslove je uspostavio proceduru po kojoj se po dobivenim uporabnim dozvolama obavještava Direkcija za financije da je imovina u uporabi.

Odjel za gospodarski razvitak je srpnja 2022. godine započeo s analizom i pokrenuo proces aktivacije. Prema dokumentaciji koja je predočena reviziji, Odjel je započeo s aktivacijom imovine za koju nije potrebno ishodovati suglasnost za uporabu (nogometna igrališta bez tribina).

Ured za upravljanje javnom imovinom je u posljednje dvije godine tijekom provedbe godišnjeg popisa vršio aktiviranje imovine koja se knjigovodstveno evidentira na Uredu kao imovina u pripremi.

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

U uzorku aktivirane imovine, sukladno gore spomenutim 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 uporabu.

Dodatni problem se uočava u situacijama u kojima dva tijela javne uprave sudjeluju u stjecanju imovine Distrikta, te ostaje neriješeno pitanje nadležnosti za aktiviranje imovine i njezino knjigovodstveno objedinjavanje.

Također, revizija je utvrdila da tijela javne uprave ne raspolažu mehanizmima aktivacije imovine u pripremi u slučaju faznog stjecanja imovine gdje je svaki dio izgrađen i/ili rekonstruiran sukladno raspoloživim sredstvima. Tako se primjera radi, regulacija toka rijeka i potoka i/ili izgradnja potpornih zidova, vrši parcijalno, svaki izgrađeni segment samostalno funkcionira, ali se ne vrši aktivacija imovine.

Tijekom revizije utvrđeno je da se dio imovine Distrikta nalazi u stvarnoj uporabi, da generira troškove (struja, voda, materijalna održavanja i sl.), ali da pri tome ne posjeduje uporabnu dozvolu zbog čega tijela javne uprave nisu knjigovodstveno stavila imovinu u uporabu (primjer: zgrada „Centar za istraživanje i razvoj uljarica“ u kojoj je smješten Odjel za poljoprivredu, Dvorana za tjelesni odgoj u Dubravama).

Pored navedenog, tijekom provedbe 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 uslijed nedostatka sredstava ili neusklađenosti s prostorno-planskom dokumentacijom. Tijela javne uprave nisu utvrdila 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). Tijela javne uprave Distrikta nisu utvrdila mehanizme postupanja u navedenim situacijama. Na temelju intervjua s odgovornim osobama tijela javne uprave, ovakav oblik ulaganja se dogodio u ranijem razdoblju 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.

Također, kao što smo u prethodnim sekcijama napomenuli, način evidentiranja imovine u pripremi (na temelju naziva u fakturi), propisi koji jasno ne definiraju isknjižavanje u postupku rekonstrukcije imovine, kao i neučinkovite prakse tijela javne uprave u aktiviranju imovine rezultirali su da se, prema raspoloživim podacima, rekonstrukcija imovine knjigovodstveno evidentira kao stjecanje imovine, odnosno u promatranim slučajevima kao imovina u pripremi Distrikta.

Tijekom revizije je također utvrđeno da bazu znanja o imovini ne čini evidencija, već čine osobe koje su bile uključena u postupak stjecanja imovine Distrikta. Fluktuacijom radne snage znanja o konkretno stečenoj imovini Distrikta se gube.

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

3.3 Stvarno i knjigovodstveno stanje

Proračunski 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, brojevi: 6/06 i 19/07, 22/16 i 50/18) obveznici primjene proračunskog računovodstva dužni su izvršiti redoviti godišnji popis imovine i obveza na dan 31. prosinca svake godine.

Na godišnjem razini tijela javne uprave, kao i Središnje popisno povjerenstvo Distrikta, usuglašavaju knjigovodstveno stanje sa stvarnim stanjem imovine u pripremi, pri čemu tijela javne uprave, kao i Središnje popisno povjerenstvo Distrikta ne vrše dokumentirane analize uzroka zbog kojih se imovina ne stavlja u uporabu i ne predlažu Vladi načine prevladavanja 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 temelju dobivenih rezultata izvrši ocjena i analiza postojećeg stanja i predlože aktivnosti kojima se postiže veća učinkovitost u korištenju angažiranih sredstava.

Popis imovine i obveza vrši popisno povjerenstvo koje imenuje rukovoditelj obveznika primjene proračunskog računovodstva, a gradonačelnik Distrikta imenuje Središnje popisno povjerenstvo za proračun Brčko distrikta Bosne i Hercegovine.

Središnje popisno povjerenstvo na temelju dostavljenih pojedinačnih izvješća od popisnih povjerenstava proračunskih korisnika, sastavlja izvješće o popisu imovine i obveza i proračunskih korisnika Distrikta, koje treba sadržavati stvarno stanje imovine i obveza, utvrđene razlike između stvarnog i knjigovodstvenog stanja i preporuke, zatim ista dostaviti Vladi na razmatranje i usvajanje. Vlada razmatra i usvaja izvješće o stvarnom stanju imovine, obveza i tražbina, te donosi odluku o predloženim preporukama Središnjeg popisnog povjerenstva.

Nakon usvojenog izvješća o popisu imovine i obveza i donesene odluke, za proračunske korisnike od Vlade Brčko distrikta BiH (za izvanproračunske fondove i izvanproračunske korisnike obveznika primjene proračunskog računovodstva odluke od 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 ispravak vrijednosti stalnih sredstava.

U izvješćima financijske revizije primjetni su nalazi i preporuke koje se tiču popisa u dijelu usklađivanja knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem stalnih sredstava Distrikta. Primjera radi, kod Odjela za komunalne poslove financijska 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 temelju čega se zaključuje da je značajan dio imovine, sredstava i obveza popisan formalno preuzimanjem knjigovodstvene evidencije, bez dokaza o stvarno izvršenoj identifikaciji pojedinačnih sredstava čime su dovedeni u pitanje obuhvat i točnost popisa. Slični nalazi i zaključci odnose se i na Odjel za javne poslove. Također, za proračunske korisnike kod kojih je utvrđeno da se u popisu vode stalna

sredstva u pripremi, financijska revizija dala je preporuku da proračunski korisnik treba obavijestiti Direkciju za financije o raspoloživosti stalnog sredstva za uporabu kako bi se isto preknjižilo na stalno sredstvo u uporabi i započeo obračun amortizacije sukladno propisima.

Na temelju intervjua sa odgovornim osobama tijela javne uprave može se zaključiti da se izuzev popisnog povjerenstva Ureda za upravljanje javnom imovinom, druga popisna povjerenstva nisu dodatno angažirana u procesu aktivacije imovine u pripremi Distrikta.

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

Iz financijske revizije uočava se da se sličan nalaz utvrđuje i kod drugih proračunskih korisnika.

Pregledom raspoloživih izvješća Središnjeg popisnog povjerenstva (2018. – 2020. godina), revizorski tim je utvrdio da se u izvještajnom dijelu ne vrši analiza evidentiranih sredstava u pripremi, te se ni zaključci Središnjeg popisnog povjerenstva ne odnose na aktivaciju, odnosno stavljanje sredstava u uporabu. U tabličnom dijelu izvješća, Središnje popisno povjerenstvo daje prikaz osnovnih sredstava po proračunskim korisnicima i ekonomskim kodovima. U okviru tablica proračunskih korisnika, prezentirana su i sredstva u pripremi, dok se tekstualni dio izvješća ne bavi analizom stanja i uzroka za evidentirani iznos imovine u pripremi Distrikta.

Time što se u izvješćima o popisu tijela javne uprave, izuzev iznošenjem ukupnog financijskog pokazatelja, popisno povjerenstvo nije dodatno angažiralo na utvrđivanju stvarnog stanja imovine evidentirane kao sredstva u pripremi, rukovoditelji tijela javne uprave nisu imali pravodobnu i potpunu informaciju o imovini u pripremi koja je evidentirana na njihovoj organizacijskoj jedinici.

S druge strane, Središnje popisno povjerenstvo, nedostatkom veće posvećenosti popisnih povjerenstava tijela javne uprave, nije imalo dostatne pokazatelje i analize kako bi Vladu izvijestilo o imovini u pripremi Distrikta i predložilo korektivne mjere.

4. ZAKLJUČCI

Polazeći od toga da je svrha ove revizije da utvrdi imaju li tijela javne uprave Distrikta jasna usmjerenja za iskazivanje stvarnog stanja imovine Distrikta kroz uspostavljena pravila i procedura, odnosno pretpostavke za provođenje procesa i aktivnosti u procesu stavljanja imovine u uporabu i usuglašavanja knjigovodstvenog i stvarnog stanja imovine Distrikta, tim za reviziju učinaka je, po prikupljenim nalazima do kojih je došao, zaključio da su tijela javne uprave djelomično uspostavila pravila i procedure u procesu knjigovodstvenog aktiviranja imovine Distrikta. Naglašavajući da stalna sredstva, odnosno materijalna imovina predstavlja jedan od osnovnih elemenata financijskog položaja Distrikta, u svrhu što realnijeg financijskog izvještavanja, Distrikt je dužan posvetiti posebnu pozornost knjigovodstvenom iskazivanju stvarnog stanja imovine Distrikta. Dobar gospodar zna vrijednost svoje imovine i posvećuje joj dužnu pozornost 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 uputa, metodologija ili slično.**

Na temelju iznesenih nalaza može se zaključiti da podzakonski akti Distrikta iako propisuju stavljanje u uporabu imovine Distrikta, nisu jasni i potpuni u dijelu koji se odnosi na objašnjenje uvjeta koje stalno sredstvo, odnosno imovina u pripremi treba zadovoljiti kako bi se stavila u uporabu i započeo obračun amortizacije.

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

S druge strane, zanemaruje se stvarna upotreba imovine Distrikta koja nastaje zbog ustanovljene prakse planiranja kapitalnog proračuna Distrikta.

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

I u konačnici, različita postupanja tijela javne uprave u procesu knjigovodstvenog evidentiranja imovine u pripremi govore u prilog toga da propisani provedbeni akti nisu potpuni i jasni.

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

Tijela javne uprave nisu uložila napor da uspostave vlastite evidencije imovine u pripremi, već se u svom radu oslanjaju na podatke dobivene od Direkcije za financije. S druge strane, nalazi revizije ukazuju da knjigovodstvena evidencija Direkcije za financije (koja je evidentičar financijskih promjena na stalnim sredstvima) nije uspostavljena na način koji osigurava vršenje analiza kojima bi se utvrdila uska grla u procesu aktiviranja imovine a na

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

Tijekom provedbe revizije dio tijela javne uprave je započeo s analizama uskih grla u procesu knjigovodstvenog stavljanja imovine u uporabu.

4.2. Tijela javne uprave Distrikta nisu učinkovita u postupku knjigovodstvenog stavljanja imovine u uporabu

Na temelju provedene revizije može se zaključiti da su tijela javne uprave u praksi neučinkovita i nepravodobna u postupku stavljanja imovine Distrikta u uporabu što rezultira veoma niskim stupnjem knjigovodstvenog aktiviranja imovine u pripremi i posljedično započinjanju obračuna amortizacije, a samim tim točnom i istinitom prikazivanju financijskog položaja Distrikta.

Odjel za javne poslove je od polovice 2021. godine ustanovio proceduru po kojoj se novostečena stalna sredstva stavlja u uporabu.

Druga tijela javne uprave nisu ustanovila jasnu i jedinstvenu proceduru za aktivaciju imovine Distrikta u pripremi, odnosno u procesu aktiviranja imovine u pripremi nisu utvrdila nositelje aktivnosti i korake u procesu.

Za knjigovodstvenu aktivaciju imovine u pripremi koja je ranijih godina nabavljena i/ili rekonstruirana ili su pak vršena dodatna ulaganja, ni jedno tijelo javne uprave nije ustanovilo proceduru koja definira nadležnosti i korake u procesu knjigovodstvenog aktiviranja imovine u pripremi.

Kao poseban izazov, u ovakvoj situaciji, pred tijela javne uprave se postavlja daljnje planirano postupanje s imovinom koja nije Distriktova, imovinom koja je u stvarnoj uporabi ali bez uporabne dozvole, imovinom u čijem sticanju su sudjelovala dva ili više tijela javne uprave, imovinom čije se sticanje u potpunosti neće ostvariti, a posebno ulaganja u rekonstrukciju imovine.

4.3. Knjigovodstveno stanje je stvarno stanje imovine Distrikta

Izuzev popisnog povjerenstva Ureda za upravljanje javnom imovinom, druga popisna povjerenstva se nisu dodatno angažirala u procesu aktivacije imovine u pripremi Distrikta. Time što se u izvješćima o popisu tijela javne uprave, izuzev iznošenjem ukupnog financijskog pokazatelja, popisno povjerenstvo nije dodatno angažiralo na utvrđivanju stvarnog stanja imovine evidentirane kao sredstva u pripremi, rukovoditelji tijela javne uprave nisu imali pravodobnu i potpunu informaciju o imovini u pripremi koja je evidentirana na njihovoj organizacijskoj jedinici. Posljedično, Središnje popisno povjerenstvo, nedostatkom veće posvećenosti popisnih povjerenstava tijela javne uprave, nije imalo dostatne pokazatelje i analize kako bi Vladu izvijestilo o imovini u pripremi Distrikta i predložilo korektivne mjere.

U konačnici, umjesto da se stvarno stanje imovine Distrikta usuglašava s 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 sustav knjigovodstvene aktivacije imovine Distrikta, odnosno da tijela javne uprave u dosadašnjem radu nisu iskazala 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 uporabu i usuglašavanja knjigovodstvenog i stvarnog stanja imovine Distrikta.

Na temelju provedenog ispitivanja, prezentiranih 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 uporabe imovine koja je knjigovodstveno evidentirana kao imovina u pripremi i pravodobnog donošenja korektivnih mjera, uspostavljanja procesa knjigovodstvenog evidentiranja imovine i evidencije imovine Distrikta na razini tijela javne uprave, kao i posvećivanju dužne pažnje u izvještavanju o razlikama stvarnog i knjigovodstvenog stanja imovine u pripremi.

Sukladno gore spomenutom, Ured za reviziju daje sljedeće preporuke:

- **Direkcija za financije i Vlada Distrikta trebaju osigurati potpune, jasne i jedinstvene provedbene propise za knjigovodstveno aktiviranje imovine Distrikta.**

S obzirom na utvrđene slabosti tijela javne uprave u procesu knjigovodstvene aktivacije imovine u pripremi, mislimo da bi proces knjigovodstvene aktivacije imovine trebalo preciznije propisati kako bi tijela javne uprave imala dostatne informacije za postupanje i jedinstven pristup. Uočene slabosti u samom poimanju knjigovodstvenog termina stavljanja imovine u uporabu (aktivacije), nedostatak informacija i znanja u procesu isknjižavanja vrijednosti kod rekonstrukcije imovine, faznog stjecanja imovine i stjecanja imovine sudjelovanjem više tijela javne uprave upućuje da su ti elementi nedovoljno propisani. Iako je Direkcija za financije nadležna za donošenje podzakonskih akata u oblasti financija, s obzirom na poznate nedostatke u planiranju kapitalnog proračuna 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.

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

Bez obzira koji način Vlada Distrikta izabere, potrebno 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.

- **Tijela javne uprave unutar svojih organizacijskih dijelova trebaju uspostaviti/propisati procedure po koracima i nadležnostima radi pravodobnog dostavljanja obavještenja Direkciji za financije o aktiviranju imovine u pripremi.**

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

- **Tijela javne uprave trebaju osigurati evidenciju imovine Distrikta koja se knjigovodstveno vodi na njihovim organizacijskim jedinicama na način koji pruža mogućnost vršenja analiza s ciljem utvrđivanja stvarnog stanja imovine i pretpostavki za njezino pravodobno knjigovodstveno aktiviranje.**

Radi utvrđivanja preduvjeta za iskazivanje stvarnog stanja imovine Distrikta i provedbe analiza stanja i procesa potrebno je da tijela javne uprave osiguraju vlastite sveobuhvatne evidencije imovine koju nabavljaju/stječu, od odobrenih sredstava, nabave, izgradnje/kupovine/donacije, do stavljanja u uporabu i eventualne rekonstrukcije imovine. Bazu znanja o imovini treba da čini evidencija, a ne ljudski resursi koji su bili uključeni u postupak stjecanja imovine Distrikta. Tijela javne uprave odgovorna su za točnost podataka jer knjigovodstvena evidencija Direkcije za financije sadrži isključivo elemente dostavljene od tijela javne uprave.

- **Tijela javne uprave trebaju osigurati 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.**

Radi što realnijeg financijskog izvještavanja Distrikt je dužan posvetiti posebnu pozornost vrjednovanju imovine. Neaktiviranje imovine u knjigovodstvenim evidencijama može imati utjecaja na fer prezentaciju bilance stanja Distrikta u dijelu precjenjivanja 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, nužan je uvjet uspostavljanja sustava knjigovodstvene aktivacije imovine Distrikta.

Tim za reviziju

Ivana Gavrić, vođa tima

Ljubica Domić, član tima

PRILOZI

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 uporabe, revalorizacija stalnih sredstava i ispravak vrijednosti stalnih sredstava. Stalna sredstva u pripremi evidentiraju se na grupi 011600.

Tablica 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	Ceste i mostovi
					011643	Vodeni put, morske i zračne luke
					011644	Prometni plato
					011645	Nadstrešnice
					011646	Objekti carine
					011647	Športski tereni
					011648	Ceste u izgradnji
					011649	Ostali objekti

Tablica 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 športske 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	Kanalizacijska mreža
			0116210002	Bunari
			0116210003	Vodovodna mreža
		011622		Objekti za odlagališta 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		Ceste i mostovi
			0116420001	Mostovi
			0116420002	Ceste
			0116420003	Pločnici i parkinzi
		011643		Vodeni put, morske i zračne luke
			0116430001	Korita rijeka i potoka
		011644		Prometni plato
		011645		Nadstrešnice
		011646		Objekti carine
		011647		Športski tereni
		011648		Ceste u izgradnji
		011649		Ostali objekti
			0116490001	Parkovi i zelene površine
			0116490002	Groblja i mezarja

Tablica 3. Usporedni pokazatelji evidentiranih iznosa stalnih sredstava u uporabi i stalnih sredstava u pripremi u Distriktu

NA DAN 31. 12.	NABAVNA VRIJEDNOST STALNIH SREDSTVA DISTRIKTA iz bilance stanja (BS) Distrikta (uključena i vrijednost sredstva u pripremi)	NABAVNA VRIJEDNOST STALNIH SREDSTAVA U PRIPREMI – Godišnji izvješće o izvršenju proračuna list A – NA KOJU SE NE OBRAČUNAVA AMORTIZACIJA	NABAVNA VRIJEDNOST SREDSTAVA U UPORABI NA KOJU SE OBRAČUNAVA AMORTIZACIJA	AKUMULIRANA AMORTIZACIJA (ispravak vrijednosti) iz BS	NEOTPISANA VRIJEDNOST STALNIH SREDSTVA iz bilance 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