

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

Број: 01-03-13-572/22
Р: 05-01;015-01/22
Брчко, 11. октобра 2022. године

ИЗВЈЕШТАЈ РЕВИЗИЈЕ УЧИНКА

Имовина Брчко дистрикта БиХ у припреми

Октобар, 2022. године

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

Канцеларија за ревизију јавне управе и институција у Брчко дистрикту БиХ (у даљем тексту: *Канцеларија за ревизију*) спровела је ревизију учинка на тему **“Имовина Брчко дистрикта БиХ у припреми”**. Ревизија учинка је реализована у складу с Планом ревизије за 2022. годину.

Канцеларија за ревизију, у складу с чланом 14 Закона о ревизији јавне управе и институција у Брчко дистрикту Босне и Херцеговине (“Службени гласник Брчко дистрикта БиХ” број 18/18 – пречишћени текст и број 15/22) може да изврши преглед или испитивање одређеног дијела или цијелог пројекта, програма или процедура или издатка институције, у погледу економичности, ефикасности и ефективности употребе ресурса.

Спроведена ревизија је примарно била усмјерена на испитивање активности које су, односно које нису, предузимали органи јавне управе у процесу књиговодствене активације средстава у припреми. Ревизија је обухватила десет (10) органа јавне управе код којих су књиговодствено евидентирана средства у припреми. Ревизија је посматрала промјене на књиговодственој евиденцији средстава у припреми за десетогодишњи период (31. децембар 2012 – 9. децембар 2021. године), а активности органа јавне управе су посматране до окончања прикупљања података за спровођење ревизије (половина 2022. године). Ревизија је извршена са циљем да се утврди да ли органи јавне управе Дистрикта имају јасна усмјерења за исказивање стварног стања имовине Дистрикта кроз успостављена правила и процедуре, односно претпоставке за спровођење процеса и активности у процесу стављања имовине у употребу и усаглашавања књиговодственог и стварног стања имовине Дистрикта.

Ревизорски тим је спровођењем ове ревизије дошао до одређених налаза на основу којих је сачињен Нацрт извјештаја. У складу са Законом о ревизији јавне управе и институција у Дистрикту, Нацрт извјештаја је упућен субјектима ревизије (Одјељењу за јавне послове; Одјељењу за комуналне послове; Одјељењу за привредни развој, спорт и културу; Канцеларији за управљање јавном имовином; Одјељењу за пољопривреду, шумарство и водопривреду; Одјељењу за образовање; Одјељењу за јавну безбједност; Одјељењу за стручне и административне послове; Одјељењу за здравство и остале услуге; Кабинету градоначелника; Дирекцији за финансије Дистрикта). Након изражавања ставова субјеката ревизије у остављеном року израђен је коначан Извјештај о спроведеној ревизији учинка.

У Извјештају се наводе препоруке упућене Влади, Дирекцији за финансије и органима јавне управе Дистрикта ради унапређивања ефикасности процеса.

Ревизију је обавио ревизорски тим у саставу: Ивана Гаврић, вођа тима и Љубица Домић, члан тима.

Замјеник главног ревизора

Др сц. Саво Грујић, дипл. ек.

Главна ревизорка

Мр сц. Селма Шадић, дипл. ек.

САДРЖАЈ

ИЗВРШНИ РЕЗИМЕ	6
1. УВОД	8
1.1. Позадина ревизије.....	8
1.2. Сврха ревизије и ревизијска питања	9
1.3. Критеријуми ревизије.....	10
1.4. Обим и ограничења ревизије	11
1.5. Извори и методе ревизије.....	12
1.6. Структура извјештаја	13
2. ОПИС ПРЕДМЕТА РЕВИЗИЈЕ.....	14
2.1. Значај активирања имовине	14
2.2. Прописи који регулишу активирање имовине	15
2.3. Активирање имовине.....	16
2.3.1. Процедура активирања имовине	17
2.3.2. Усаглашавање стварног стања са књиговодственим	18
2.3.3. Улога Дирекције за финансије Дистрикта.....	19
2.3.4. Кораци у процесу активирања имовине	19
2.4. Општи подаци о неактивираној имовини	21
3. НАЛАЗИ	27
3.1. Прописане процедуре и праксе евидентирања имовине Дистрикта у припреми.....	27
3.1.1. Прописане процедуре	27
3.1.2. Евидентирање имовине у припреми	30
3.2. Активности органа јавне управе у процесу	33
3.3. Стварно и књиговодствено стање	36
4. ЗАКЉУЧЦИ	39
4.1. У Дистрикту није успостављен системски приступ евидентирању имовине у припреми	39
4.2. Органи јавне управе Дистрикта нису ефикасни у поступку књиговодственог стављања имовине у употребу	40
4.3. Књиговодствено стање је стварно стање имовине Дистрикта	40
5. ПРЕПОРУКЕ.....	42
П Р И Л О З И	44

РЕВИЗИЈА УЧИНКА

Ревизија учинка је независан периодичан преглед дјеловања јавног сектора, програма или организација у погледу економичности, ефикасности и ефективности трошења јавних средстава. Циљ ревизије учинка је да утврди да ли коришћени ресурси представљају најјекономичније трошење јавних средстава, да ли се коришћењем расположивих ресурса пружају најбоље услуге, да ли су испуњени стратешки циљеви институције и да ли постоји утицај на имплементацију тих циљева. Циљ ревизије учинка је и промовисање транспарентности, одговорности и бољег учинка. Ревизијама учинка желе се постићи независне процјене рада јавног сектора. Ревизија учинка је флексибилна у одабиру субјеката и метода ревизије, по природи је, због сложености јавног сектора и разноврсности питања која се односе на њен рад, широко обухватна, чиме добија на значају код корисника извјештаја и јавности.

Основни принципи¹ у ревизији учинка су економичност, ефикасност и ефективност и често се називају три Е.

Принцип економичности захтијева постизање одговарајућег нивоа квалитета и обима резултата, а уз минимизирање трошкова коришћених ресурса.

Принцип ефикасности захтијева остваривање максимума резултата из расположивих ресурса, односно, успоставу најбољег односа између искоришћених ресурса и остварених резултата.

Принцип ефективности захтијева остваривање постављених циљева.

У складу са ISSAI 100 ревизијским стандардима, ревизија учинка се односи на ревизију економичности, ефикасности и ефективности и обухвата:

- а) ревизију економичности управних активности у складу са здравим управним принципима и праксом, те политиком управе;
- б) ревизију ефикасности коришћења људских, финансијских и других ресурса, укључујући испитивање информационих система, мјера учинка и контролних поступака, као и процедура за отклањање уочених недостатака које спроводи субјекат који је предмет ревизије; и
- с) ревизију ефективности учинка у односу на постигнуте циљеве субјекта код којег се обавља ревизија, те ревизију стварног утицаја активности у односу на очекивани.²

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

² Службени гласник Брчко дистрикта БиХ, број: 11/2011

ИЗВРШНИ РЕЗИМЕ

Стална средства, односно материјална имовина представља један од основних елемената финансијског положаја Дистрикта (Биланс стања) и у сврху што реалнијег финансијског извјештавања Дистрикт је дужан да посвети посебну пажњу вредновању имовине. Финансијска ревизија у својим извјештајима указује на проблем непрекњижавања сталних средстава у припреми на стална средства у употреби у Дистрикту. Због проблема на који указује финансијска ревизија, Канцеларија за ревизију Дистрикта је спровела ревизију учинка под називом “Имовина Брчко дистрикта БиХ у припреми”.

Циљ конкретне ревизије је да се утврди да ли органи јавне управе Дистрикта имају јасна усмјерења за исказивање стварног стања имовине Дистрикта кроз успостављена правила и процедуре, односно претпоставке за спровођење процеса и активности у процесу стављања имовине у употребу и усаглашавања књиговодственог и стварног стања имовине Дистрикта.

Имајући у виду циљ ревизије, главно ревизорско питање којим се ревизија бавила у овој студији гласи: „Да ли органи јавне управе и институције Дистрикта предузимају одговарајуће и благовремене активности које обезбјеђују стављање имовине Дистрикта у употребу с циљем реалног исказивања вриједности имовине Дистрикта?“

Ревизија је примарно била усмјерена на испитивање активности које су, односно које нису, предузимали органи јавне управе у процесу књиговодствене активације средстава у припреми. Ревизија је обухватила десет (10) органа јавне управе код којих су евидентирана средства у припреми. Ревизија је посматрала промјене на евиденцији средстава у припреми за десетогодишњи период (31. децембар 2012 – 9. децембар 2021. године), а активности органа јавне управе су посматране до окончања прикупљања података за спровођење ревизије (половина 2022. године).

Тим за ревизију учинка је, по прикупљеним налазима до којих је дошао, закључио да су органи јавне управе дјелимично успоставили правила и процедуре у процесу књиговодственог активирања имовине Дистрикта. Подзаконски или акти за спровођење Дистрикта иако прописују стављање у употребу имовине Дистрикта, нису јасни и потпуни у дијелу који се односи на објашњење услова које стално средство, односно имовина у припреми треба да задовољи како би се ставила у употребу и започео обрачун амортизације. Органи јавне управе нису уложили напор да успоставе сопствене евиденције имовине у припреми, већ се у свом раду ослањају на податке добијене од Дирекције за финансије. Са друге стране, налази ревизије указују да књиговодствена евиденција Дирекције за финансије (која је евидентичар финансијских промјена на сталним средствима) није сачињена на начин који обезбјеђује вршење анализа којима би се утврдила уска грла у процесу активирања имовине а на основу чега би се могле благовремено планирати и спроводити корективне мјере. Органи јавне управе су у пракси неефикасни и неблаговремени у поступку стављања имовине Дистрикта у употребу што резултира веома ниским степеном књиговодственог активирања имовине у припреми и посљедично започињању обрачуна амортизације, а самим тим и тачном и истинитом приказивању финансијског положаја Дистрикта. Један орган јавне управе је утврдио процедуру за активацију новостечене имовине, а за књиговодствену активацију имовине у припреми која је ранијих година набављена

и/или реконструисана или су пак вршена додатна улагања ниједан орган јавне управе није установио процедуру која дефинише надлежности и кораке у процесу књиговодственог активирања имовине у припреми. Пописне комисије (осим у случају једног органа јавне управе) нису се додатно ангажовале на утврђивању стварног стања имовине евидентиране као средства у припреми, а слиједом тога руководиоци органа јавне управе нису имали благовремену и потпуну информацију о имовини у припреми која је евидентирана на њиховој организационој јединици. Посљедично, Централна пописна комисија, није имала довољно показатеља и анализа како би Владу извјестила о имовини у припреми Дистрикта и предложила корективне мјере.

Ради што реалнијег финансијског извјештавања Дистрикт је дужан да посвети посебну пажњу вредновању имовине након стицања. Неактивирање имовине у књиговодственим евиденцијама може имати утицаја на фер презентацију Биланса стања Дистрикта у дијелу прецењивања вриједности сталних средстава и извора средстава и то за износ необрачунате амортизације.

Са сврхом јачања усмјерења Дистрикта за исказивање стварног стања имовине кроз успостављена правила и процедуре, односно претпоставке за спровођење процеса и активности у процесу стављања имовине у употребу и усаглашавања књиговодственог и стварног стања имовине Дистрикта, ревизија је дала следеће препоруке Влади Дистрикта, Дирекцији за финансије и органима јавне управе:

- **Дирекција за финансије и Влада Дистрикта треба да обезбиједи потпуне, јасне и јединствене прописе за спровођење за књиговодствено активирање имовине Дистрикта.**
- **Влада Дистрикта треба да размотри могућности и модалитете суштинског преиспитивања и анализе имовине Дистрикта која је књиговодствено евидентирана као имовина у припреми са циљем доношења корективних мјера.**
- **Органи јавне управе треба да обезбиједи евиденцију имовине Дистрикта која се књиговодствено води на њиховим организационим јединицама на начин који пружа могућност вршења анализа са циљем утврђивања стварног стања имовине и претпоставки за њено благовремено књиговодствено активирање.**
- **Органи јавне управе унутар својих организационих дијелова треба да успоставе/пропишу процес активирања имовине у припреми по корацима и надлежностима.**
- **Органи јавне управе треба да обезбиједи да се приликом годишњег пописа имовине дужна пажња посвети имовини у припреми с циљем да се Влада извјести о утврђеним разликама између стварног и књиговодственог стања имовине Дистрикта.**

1. УВОД

У уводу ћемо се бавити ближим објашњењем проблема који је ревизија истраживала. Представићемо мотиве и сврху ове студије, основна ревизорска питања, критеријуме ревизије, изворе и методе, као и обим и ограничења спроведене ревизије.

1.1. Позадина ревизије

Финансијско извјештавање даје благовремене, релевантне и поуздане информације као основ за доношење ефективних и ефикасних пословних одлука. Истинито и објективно представљање је значајна карактеристика финансијског извјештавања.

Финансијски извјештаји државних/јавних субјеката морају „обезбиједити релевантну и поуздану информацију потребну за доношење економских, социјалних и политичких одлука (информација као подршка управљању) и обезбиједити информацију која ће омогућити ефикасну контролу располагања јавним добрима и помоћи развој финансијског менаџмента увођењем стандарда одговорности (информација као подршка интерној контроли и ревизији)“.³

Средства представљају један од основних елемената финансијских положаја правних лица. У сврху што реалнијег финансијског извјештаја, у складу с Међународним стандардима финансијског извјештавања, правна лица су дужна да посвете посебну пажњу вредновању средстава.

Средства правног лица дијеле се на стална (или основна) и текућа (или обртна).

Израз стална средства односи се на дуготрајну имовину која се набавља за употребу у пословању привредног субјекта и не намјерава се даље продати купцима.

Стална средства према својој структури могу бити материјална (ствари) и нематеријална (права).

Стална средства у виду ствари, најчешће чине земљиште, грађевински објекти, постројења, намјештај, инвентар, канцеларијска опрема, транспортна средства, биолошка стална средства, дугорочна финансијска улагања, те материјална стална средства.

Са аспекта функције, стална средства у облику ствари могу бити у припреми, у употреби, или ван употребе.

Јавна управа се бави потребама друштва и функционише на основу организационих структура, процеса, улога, односа, политика и програма те утиче на одрживо привредно благостање, социјалну кохезију и добробит људи и утврђује услове за стварање јавне вриједности.

Средства јавног сектора кључна су за пружање јавних услуга и извршавање прописаних јавних функција.

³ Vašiček, D., Računovodstvo i finansijsko izvještavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru, UDK 35.073.526; <https://hrcak.srce.hr/> (приступљено 5. 8. 2022)

Рачуноводствени системи омогућавају систематско сагледавање финансијских импликација јавних средстава путем свеобухватних смјерница за признавање, мјерење и објелодањивање, које се књиговодствено евидентирају и исказују.

У Билансу стања Дистрикта на дан 31. 12. 2020. године неотписана вриједност сталних средстава (нето вриједност након исправке) износила је око 550 милиона КМ, а вриједност сталних средстава у припреми унутар поменутог износа је око 230 милиона КМ (средства на која се не врши обрачун амортизације), од којих се износ од око 220 милиона КМ односио на претходне године. Финансијска ревизија је за евидентирани износ средстава у припреми констатовала да може имати утицаја на фер презентацију Биланса стања Брчко дистрикта БиХ, у дијелу прецјењивања вриједности сталних средстава и извора средстава и то за износ необрачунате амортизације. Такође, финансијска ревизија је утврдила да буџетски корисници нису обавјештавали Дирекцију за финансије Дистрикта о тачном датуму расположивости сталних средстава за употребу, како би се стална средства у припреми прекњижила на стална средства у употреби и отпочео обрачун амортизације.

Слични налази и констатације везане за неактивност у области стављања имовине Дистрикта у употребу, финансијска ревизија истиче у извјештајима о ревизији финансијских извјештаја Брчко дистрикта од 2017. године. Износ сталних средстава у припреми биљежи стални раст. Из годишњих извјештаја о извршењу буџета Дистрикта тим за ревизију учинка је утврдио стални раст износа средстава на позицији средстава у припреми Дистрикта. У анализираном десетогодишњем периоду (2012–2021. година) износ средстава у припреми увећан је за око 137 милиона КМ, односно од око 90 милиона КМ књижених у 2012. години на око 227 милиона КМ књижених у 2021. години.

Простор и потреба за унапређивањем активности јавне управе и институција Дистрикта како би се обезбиједило стављање имовине у употребу, а ради реалног исказивања вриједности имовине Дистрикта били су довољан разлог да Канцеларија за ревизију планира и спроведе ревизију учинка.

1.2. Сврха ревизије и ревизијска питања

Основна сврха ове ревизије је да испита да ли органи јавне управе Дистрикта имају јасна усмјерења за исказивање стварног стања имовине Дистрикта кроз успостављена правила и процедуре, односно претпоставке за спровођење процеса и активности у процесу стављања имовине у употребу и усаглашавања књиговодственог и стварног стања имовине Дистрикта.

За боље разумијевање и анализу ревизорског проблема дефинисали смо главно ревизорско питање које гласи:

- **Да ли органи јавне управе и институције Дистрикта предузимају одговарајуће и благовремене активности које обезбјеђују стављање имовине Дистрикта у употребу с циљем реалног исказивања вриједности имовине Дистрикта?**

Како би се боље разумио ревизорски проблем, те како би се олакшало прикупљање потребних података у спровођењу ревизије, дефинисали смо три ревизорска потпитања и то како слиједи:

- 1. Да ли је начин евидентирања имовине Дистрикта у припреми адекватан предуслов за активности стављања имовине Дистрикта у употребу?**
- 2. Да ли органи јавне управе и институције Дистрикта предузимају благовремене и ефикасне активности у процесу стављања имовине Дистрикта у употребу?**
- 3. Да ли успостављене процедуре и праксе пописа имовине Дистрикта омогућавају ефикасност поступка усаглашавања књиговодственог и стварног стања имовине Дистрикта?**

1.3. Критеријуми ревизије

Након што смо дефинисали ревизорска питања и потпитања, дефинисали смо критеријуме ревизије као основ за евалуацију доказа, припрему налаза као и доношење закључака ревизије у вези са циљевима ревизије.

У спровођењу ревизије, дефинисани критеријуми су изведени из Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор (некретнине, постројења и опрема) у дијелу циљева стандарда.

Такође, у овој ревизији користили смо и логички критеријум који се односи на процедуру активирања имовине у припреми.

Сходно горенаведеном, у ревизији ће се за евалуацију користити сљедећи критеријуми за свако од дефинисаних ревизорских потпитања:

Критеријуми за прво ревизорско потпитање

- **За књиговодствено евидентирање имовине Дистрикта обезбијеђен је потпун и јасан правни оквир, прописи за спровођење и/или методологија начина евидентирања имовине органа јавне управе.**
- **Успостављена књиговодствена евиденција имовине Дистрикта омогућава анализу података о имовини у припреми (година настанка, врста имовине, узроци због којих имовина није стављена у употребу).**
- **Књиговодствена евиденција имовине Дистрикта у припреми је ажурна и даје информације о стварном стању имовине у припреми.**

Критеријуми за друго ревизорско потпитање

- **Органи јавне управе, по стварању услова, благовремено стављају имовину у употребу.**

- **Органи јавне управе врше анализе узрока због којих се не може имовина ставити у употребу и предлажу начине отклањања препрека за стављање имовине у употребу.**

Критеријуми за треће ревизорско потпитање

- **На годишњем нивоу органи јавне управе, као и Централна пописна комисија Дистрикта, усаглашавају књиговодствено стање са стварним стањем имовине у припреми.**
- **Органи јавне управе, као и Централна пописна комисија Дистрикта, врше документоване анализе узрока због којих се имовина не ставља у употребу и предлажу Влади начине рјешавања проблема.**

1.4. Обим и ограничења ревизије

Ревизија је примарно била усмјерена на испитивање активности које су, односно које нису, предузимали органи јавне управе у процесу књиговодствене активације средстава у припреми. Ревизија је обухватила десет (10) органа јавне управе код којих су евидентирана средства у припреми (Одјељење за јавне послове; Одјељење за комуналне послове; Одјељење за привредни развој, спорт и културу; Канцеларија за управљање јавном имовином; Одјељење за пољопривреду, шумарство и водопривреду; Одјељење за образовање; Одјељење за јавну безбједност; Одјељење за стручне и административне послове; Одјељење за здравство и остале услуге; Кабинет градоначелника). Ревизија је посматрала промјене на књиговодственој евиденцији средстава у припреми за десетогодишњи период (31. децембар 2012 – 9. децембар 2021. године), а активности органа јавне управе до окончања прикупљања података за спровођење ревизије (половина 2022. године).

Активности органа јавне управе на активирању имовине у припреми ревизија је утврдила путем интервјуа са руководством и надлежним представницима органа јавне управе, путем достављених дописа, документације и анализа.

Ревизијом се обухватају активности органа јавне управе у поступку књиговодственог евидентирања имовине у припреми, активности стављања имовине у употребу, као и активности у поступку усаглашавања књиговодственог и стварног стања имовине а све ради исказивања стварног стања имовине Дистрикта.

Битни кораци које ревизија издваја су:

- органи јавне управе имају потпуне и јасне смјернице (прописе за спровођење) за књиговодствено активирање сталних средстава у припреми;
- успостављене су свеобухватне и ажурне евиденције имовине у припреми код сваког органа јавне управе;
- евиденције органа јавне управе су усаглашене са евиденцијом Дирекције за финансије;

- начин евидентирања имовине у припреми омогућава аналитичке податке имовине у припреми код сваког органа јавне управе;
- органи јавне управе по стварању услова благовремено стављају имовину у употребу;
- органи јавне управе Дистрикта врше анализу узрока због којих се не може имовина ставити у употребу и предлажу рјешења;
- на годишњем нивоу органи јавне управе, као и Централна пописна комисија Дистрикта, усаглашавају књиговодствено стање са стварним стањем имовине, вршећи анализу узрока због којих се не може имовина ставити у употребу и предлажу рјешења.

Сагледавањем наведених активности ревизија ће настојати да дође до одговора да ли су органи јавне управе Дистрикта предузимали одговарајуће и благовремене активности које обезбјеђују стављање имовине Дистрикта у употребу с циљем реалног исказивања вриједности имовине Дистрикта.

Ревизија се није бавила анализом појединачно евидентираних пројеката књиговодствено евидентираних као средство у припреми.

Није било ограничења у спровођењу ревизије која би могла утицати на дате налазе, закључке и препоруке.

1.5. Извори и методе ревизије

Како би се обезбједиле информације за добијање одговора на постављена ревизорска питања, извршили смо проучавање прописа везаних за књиговодствено активирања средстава.

Информације смо, такође, прикупљали из разговора, евиденција и документације Дирекције за финансије Дистрикта и органа јавне управе Дистрикта. Поред наведеног у ревизији смо користили податке и документацију прикупљену током спровођења финансијске ревизије.

За објективно сагледавање проблематике, користили смо податке пописних комисија, Централне пописне комисије Дистрикта, као и стручне студије, те стручну литературу из области књиговодства и рачуноводства који се односе на стална средства у припреми и стављање сталних средстава у функцију, изворе са интернета, али и све друге информације за које смо процијенили да могу бити од користи.

Податке смо прикупљали прегледом документације, претраживањем литературе, упоређивањем пракси рада, интервјуима и мејл комуникацијом.

Прикупљену документацију и информације смо анализирали и упоредили са постављеним критеријумима ревизије.

1.6. Структура извјештаја

У складу с Принципима ревизије учинка, у уводном поглављу наведени су разлози због којих је Канцеларија за ревизију одлучила да спроведе наведену ревизију учинка као и ревизорска питања, обим, ограничења у раду и методологија рада. Слиједи поглавље број 2 у којем се презентују основне информације о процесу активације имовине, као и општи подаци о евидентираној имовини у припреми у Дистрикту. Након објашњења о предмету ревизије, презентују су налази спроведене ревизије и врши њихова анализа у поглављу број 3, а поглавља 4 и 5 резервисана су за представљање закључака и препорука.

2. ОПИС ПРЕДМЕТА РЕВИЗИЈЕ

Основне информације о предмету ревизије, прописима којима је регулисана област исказивања стварног стања имовине у Дистрикту, корацима у процесу, улогама носиоца активности и општим подацима о неактивираној имовини у Дистрикту презентујемо у наставку.

2.1. Значај активирања имовине

Систем буџетског рачуноводства и књиговодства у Дистрикту прописан је са сврхом да обезбјеђује информације о финансијском положају и успјешности пословања Дистрикта као правног лица, ванбуџетског фонда и ванбуџетског корисника који је обвезник примјене буџетског рачуноводства, као и јединствено евидентирање, класификовање и сумирање пословних трансакција и чување оригиналне пословне документације која пружа доказе о тим пословним промјенама. Циљ буџетског рачуноводства и књиговодства је добијање финансијских извјештаја који пружају информације за ефикасно коришћење и управљање јавним средствима.

Као што смо у уводним разматрањима напоменули, финансијски извјештаји државних/јавних субјеката морају обезбиједити релевантну и поуздану информацију потребну за доношење економских, социјалних и политичких одлука (информација као подршка управљању) и обезбиједити информацију која ће омогућити ефикасну контролу располагања јавним добрима и помоћи развој финансијског менаџмента увођењем стандарда одговорности (информација као подршка интерној контроли и ревизији).

Годишњи финансијски извјештај чини:

- a) биланс стања, односно извјештај о финансијском положају на крају периода (Шта посједујемо на одређени дан и како смо до тога дошли?);
- b) биланс успјеха, односно извјештај о укупном резултату за период (Како смо пословали у одређеном периоду, позитивно/негативно?);
- c) извјештај о токовима готовине (кретања готовог новца у одређеном периоду – стање жиро рачуна);
- d) извјештај о промјенама на капиталу (промјене структуре капитала);
- e) биљешке уз финансијске извјештаје.

Финансијски положај правног лица приказује имовину, обавезе и капитал на одређени дан.

Графички приказано, Биланс стања, према Грбавац и Џидић може се приказати на сљедећи начин⁴:

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

Графички приказ 1: Биланс стања



Пошто стална средства, односно материјална имовина представља један од основних елемената финансијског положаја Дистрикта (Биланса стања), у сврху што реалнијег финансијског извјештавања (у складу с Међународним стандардима финансијског извјештавања) Дистрикт је дужан да посвети посебну пажњу вредновању имовине.

У наставку текста ћемо се бавити прописима Дистрикта у процесу вредновања имовине са акцентом на активирању имовине како би се исказала њена фер вриједност умањена за вриједност хабања, односно трошења исте.

2.2. Прописи који регулишу активирање имовине

Законом о рачуноводству и ревизији Дистрикта („Службени гласник Брчко дистрикта БиХ“ бројеви 22/16 и 50/18) уређује се материја из области рачуноводства и ревизије која се примјењује на сва правна лица која су регистрована у складу с прописима Дистрикта.

Правно лице је законски одговорно за тачност, комплетност, истинитост, фер презентацију и правовремено подношење финансијских извјештаја.

Подзаконским актима Дистрикта уређују се рачуноводствена процедура, процедура и методологија финансијског извјештавања, такође се уређује: систем буџетског рачуноводства и књиговодства, пословне књиге и књиговодствене исправе, рачуноводствене политике, попис имовине и обавеза, унутрашња рачуноводствена контрола и садржај, процедуре и методологија извјештавања о извршењу буџета и финансијских планова буџетског корисника, ванбуџетског фонда и ванбуџетског корисника који је обвезник примјене буџетског рачуноводства.

Бројни су подзаконски акти Дистрикта којима је регулисана наведена материја:

1. Правилник о рачуноводству буџета Брчко дистрикта БиХ из 2007. године („Службени гласник Брчко дистрикта БиХ“ број 25/07), из 2019. године („Службени гласник Брчко дистрикта БиХ“ број 1/19);
2. Правилник о књиговодству буџета Брчко дистрикта БиХ из 2007. године („Службени гласник Брчко дистрикта БиХ“ број 25/07) са допуном из 2010. године („Службени гласник Брчко дистрикта БиХ“ број 51/10), Правилник из 2018. године („Службени гласник Брчко дистрикта БиХ“ број 30/18) са измјенама из 2019. („Службени гласник Брчко дистрикта БиХ“ број 23/19) и измјенама из 2020. („Службени гласник Брчко дистрикта БиХ“ бројеви 29/20 и 45/20);
3. Одлука о утврђивању рачуноводствене политике за буџетске кориснике и Трезор Брчко дистрикта БиХ из 2008. године („Службени гласник Брчко дистрикта БиХ“ број 30/08) са измјенама из 2010. године („Службени гласник Брчко дистрикта БиХ“ број 51/10);
4. Упутство о расхоровању, отпису, књижењу вишкова и мањкова сталних средстава и ситног инвентара, залиха и отписа потраживања („Службени гласник Брчко дистрикта БиХ“ број 30/08);
5. Правилник о евиденцији сталних средстава, ситног инвентара и материјала за буџетске кориснике у Брчко дистрикту БиХ из 2012. (број: 02-04.1-644/11 од 25. септембра 2012. године);
6. Упутство о раду пописних комисија и обављању пописа средстава, потраживања и обавеза („Службени гласник Брчко дистрикта БиХ“ број 30/08).

Наведени подзаконски акти су стављени ван снаге доношењем Правилника о рачуноводству и финансијском извјештавању из 2021. године (број: 02-04.1-107/20 од 12. маја 2021).

Правилником о рачуноводству и финансијском извјештавању Дистрикта прописано је да се на контима Класе 0 – Стална средства, евидентирају стална средства, дугорочни пласмани, вриједносни папири и дугорочна разграничења, а који појединачно, у цијелости или дјелимично остају у истом облику дуже од годину дана. Такође, Правилником се дефинише да стална средства, представљају имовину од које се очекује економска корист или услужни потенцијал у периоду дужем од годину дана и чија је вриједност 500,00 и/или више КМ.⁵

У наставку текста бавимо се прописаним процесом активирања имовине Дистрикта, односно стављања имовине у функцију, како би се отпочело са обрачуном амортизације.

2.3. Активирање имовине

Стална средства, односно имовина се систематски отписује примјеном годишњих амортизационих стопа које проистичу из процијењеног вијека трајања сталног средства или примјеном амортизационих квота утврђених на основу планираног коришћења сталних средстава, а што се регулише прописима Дистрикта.

⁵ Књиговодствена евиденција сталних средстава у припреми Дистрикта по аналитичким контима у прилогу

Дирекција за финансије Дистрикта започиње с процесом обрачуна амортизације на сталном средству након што је буџетски корисник обавијести о тачном датуму стављања сталног средства у употребу. Обрачун амортизације почиње првог дана наредног мјесеца, од мјесеца у коме је стално средство расположиво за употребу, а престаје даном престанка будућих користи.

О самом процесу, како је прописан у Дистрикту и корацима актера у процесу бавимо се у наставку текста.

2.3.1. Процедура активирања имовине

Да би неко стално средство било расположиво, исто прије свега треба набавити.

Правилником о рачуноводству и финансијском извјештавању дефинисано је да се набавка сталних средстава (стицање) у Дистрикту може вршити:

- куповином;
- изградњом и
- путем донација.

Корисник буџета који планира набавку сталног средства путем куповине или изградње у свом буџету планира одговарајући износ средстава на капиталним издацима пошто набавка изискује обавезе у новцу.

Набавка сталних средстава путем изградње и куповине врши се путем Закона о јавним набавкама. По окончању поступка јавне набавке, буџетски корисник отвара налог за набавку или налог за пренос средстава и доставља га Трезору на контролу, куфирање, књижење, плаћање и евидентирање. Евиденцију промјена и стања на сталним средствима Дистрикта врши Дирекција за финансије – Трезор Дистрикта.

Уколико Дистрикт стално средство стекне донацијом, почетно признавање сталног средства врши се по фер вриједности на дан стицања. У том случају, фер вриједност сталног средства одређује се проценом од стране комисије коју именује обвезник примјене буџетског рачуноводства, а комисију за процјену чине стручна лица из области за коју се врши процјена.

Улагања у набавку сталних средстава, Дирекција за финансије (Трезор) евидентира на контима главне групе 011600 под називом „средства у припреми“.

Када се ради о средствима у изградњи, извођач радова, у складу са уговором и динамиком изградње, испоставља купцу привремене ситуације или фактуру, односно аванс уколико је то дефинисано уговором. По завршетку изградње испоставља се коначна ситуација или фактура на укупну вриједност радова. По коначној ситуацији или фактури обавеза за плаћање умањује се за збир претходно уплаћених ситуација или фактура (као и аванса).

Привремене ситуације и коначна ситуација замјењују у књиговодственом смислу фактуру, односно рачун као докуменат за књижење. На контима главне групе 011600 „средства у припреми“ књиже се и сви други трошкови и издаци који настану и везани су за набавку или изградњу сталног средства, а до момента завршетка изградње.

Буџетски корисник код којег се стално средство, у помоћној евиденцији, води као средство у припреми обавезан је да обавијести Дирекцију за финансије о тачном

датуму расположивости сталног средства за употребу, како би се стално средство у припреми прекњижило на стално средство у употреби и отпочео обрачун амортизације.

Ранијим подзаконским актима, који су важили до половине 2021. године, осим обавјештења о расположивости сталног средства за употребу које буџетски корисник доставља Дирекцији, било је прописано да се стално средство књижи као средство у употреби када је исто набављено или изграђено и доведено у степен потпуне завршености, односно када нема више улагања и трошкова те стално средство добије техничку сагласност за употребу.

Приликом стављања сталног средства које се састоји из опреме и грађевине у употребу, обвезници примјене буџетског рачуноводства су дужни да разграниче опрему и грађевину по тачном називу и вриједности, а у сврху тачног евидентирања у главној књизи и помоћној књизи сталних средстава, као и ради тачног пописа и обрачуна амортизације.

Амортизација значи да се стално средство системски отписује примјеном годишњих амортизационих стопа које проистичу из процијењеног вијека трајања сталног средства или примјеном амортизационих квота утврђених на основу планираног коришћења сталних средстава.

Према Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор амортизација средства почиње када оно постане расположиво за коришћење, то јест када се налази на локацији и у стању неопходном да би могло да функционише на начин који је предвидјело руководство.

Конечан обрачун амортизације саставља се на крају пословне године и заснива се на стварном стању утврђеном на основу пописа сталних средстава.

Поред наведеног, у стално средство које је у употреби, врше се улагања која утичу на вриједност постојећег сталног средства.

Реконструкција је инвестиционо улагање у стална средства којима се повећава предвиђени вијек трајања и повећавају капацитети или други услови предвиђени међународним стандардима рачуноводства (МРС). Са становишта књиговодства, реконструкцијом се повећава вриједност сталног средства и продужава вијек трајања или повећава капацитет. Књижење се код реконструкције врши као и код изградње објекта. Приликом додатног улагања у постојеће стално средство, обвезник примјене буџетског рачуноводства обавезан је да води рачуна о вриједности дијела сталног средства које није амортизовано, ради искњижавања преостале садашње вриједности дијела сталног средства у које се додатно улаже. Сва остала улагања на имовини представљају трошкове инвестиционог или текућег одржавања и евидентирају се као расходи пословања.

2.3.2. Усаглашавање стварног стања са књиговодственим

Попис имовине и обавеза врши се са циљем да се утврди стварно стање и да се у пословним књигама изврши усклађивање стварног стања са књиговодственим.

Буџетски корисници су на крају године обавезни да изврше попис сталних средстава, ситног инвентара и залиха материјала. Попис се може извршити и у току године уколико дође до кадровских промјена или кад руководиоца буџетског корисника процијени потребу за пописом.

Попис врше пописне комисије које су именоване од стране руководиоца буџетских корисника. Радом пописних комисија координира Централна пописна комисија, именована од стране градоначелника Дистрикта. Централна пописна комисија саставља извјештај о извршеном попису сталних средстава, ситног инвентара, залиха материјала, обавеза и потраживања, који доставља Влади Дистрикта на разматрање и усвајање.

2.3.3. Улога Дирекције за финансије Дистрикта

Дирекција за финансије Дистрикта обезбјеђује тачност података у бруто билансу који представља основ за израду и израђује финансијске извјештаје Дистрикта.

Како би се обезбиједило тачно и истинито приказивање пословних промјена Дистрикта, Дирекција за финансије сарађује с корисницима буџета.

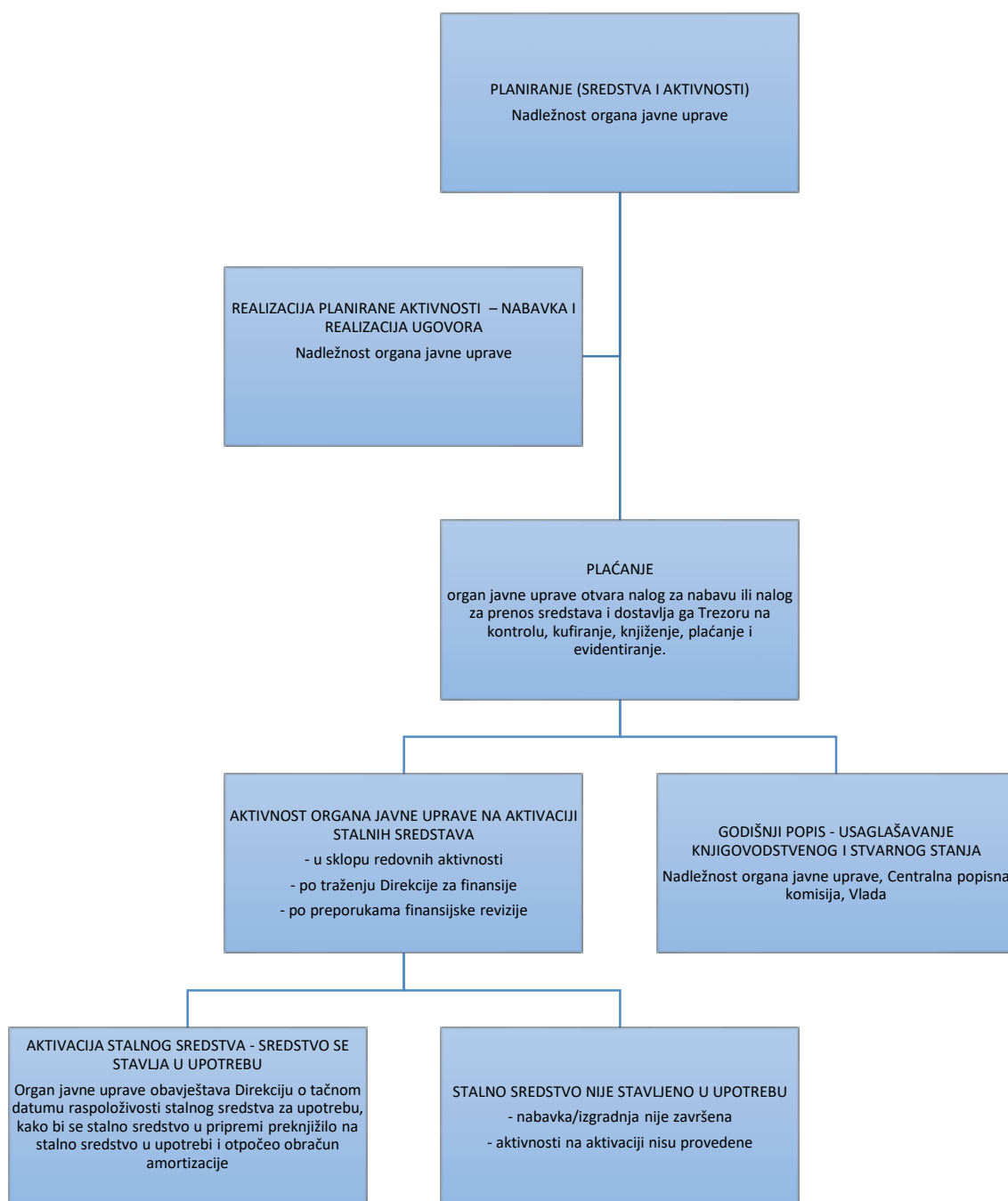
У сврху активирања имовине Дистрикта која се у пословним књигама евидентира на конту сталних средстава у припреми, Дирекција за финансије на годишњем нивоу (а по окончаном попису Дистрикта) редовно доставља буџетским корисницима извјештај о отпису сталних средстава и стање сталних средстава на дан 31. 12. за претходну годину за коју је попис извршен. Уз достављене извјештаје, Дирекција упозорава буџетске кориснике на обавезу достављања података о тачном датуму расположивости средстава стављених у употребу са циљем да се стална средства у припреми прекњиже на стална средства у употреби и отпочне обрачун амортизације. У образложењу се Дирекција позива на важеће подзаконске акте којима се регулише активација сталних средстава.

По добијању обавјештења о стављању сталног средства у употребу од органа јавне управе, Дирекција за финансије Дистрикта књижи промјену и започиње са обрачуном амортизације о чему води ажурну евиденцију.

2.3.4. Кораци у процесу активирања имовине

Ако сумирамо све горе наведено, узимајући у обзир да су буџетски корисници обавезни да сачињавају годишње планове и извјештаје о раду, набавка сталних средстава у Дистрикту има кораке како је приказано у графикону који слиједи.

Графикон број 1: Кораци у набавци сталног средства до његовог стављања у употребу



2.4 Општи подаци о неактивираној имовини

Из годишњих извјештаја о извршењу буџета Дистрикта тим за ревизију учинка је утврдио стални раст у износу сталних средстава (имовине) Дистрикта на позицији стална средства у припреми.

У анализираном десетогодишњем периоду (2012–2021. година) износ имовине Дистрикта у припреми увећан је за око 137 милиона КМ.

Табела број 1: Износ сталних средстава у припреми у периоду 2012–2021. година са износом пренесеним из претходних година

НА ДАН 31.12	ИЗНОС СРЕДСТАВА У ПРИПРЕМИ	ПРЕНЕСЕНО ИЗ ПРЕТХОДНИХ ГОДИНА
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

Финансијска ревизија је од 2017. године у својим извјештајима указивала на проблем непрекњижавања сталних средстава у припреми на стална средства у употреби, усљед чега се не започиње обрачун амортизације, што има утицаја на фер презентацију Биланса стања Дистрикта, у дијелу прецјењивања вриједности сталних средстава и извора средстава, за износ необрачунате амортизације.

Финансијска ревизија је утврдила да се највише евидентираних износа сталних средстава у припреми налази код Одјељења за јавне послове, Одјељења за комуналне послове, те Канцеларије за управљање јавном имовином.

Препорука дата од стране финансијске ревизије органима јавне управе гласи: „Потребно је да буџетски корисници правовремено обавјештавају Дирекцију за финансије Брчко дистрикта БиХ о тачном датуму расположивости сталног средства за употребу како би се исто прекњижило у средство у употреби и отпочео обрачун амортизације у складу са одредбама Правилника о евиденцији сталних средстава, ситног инвентара и материјала за буџетске кориснике у Брчко дистрикту БиХ“. У табели која слиједи приказан је назив органа јавне управе и извјештајна година за коју је дата препорука.

⁶ Стање на дан 9. 12. 2021. године из евиденције Дирекције за финансије

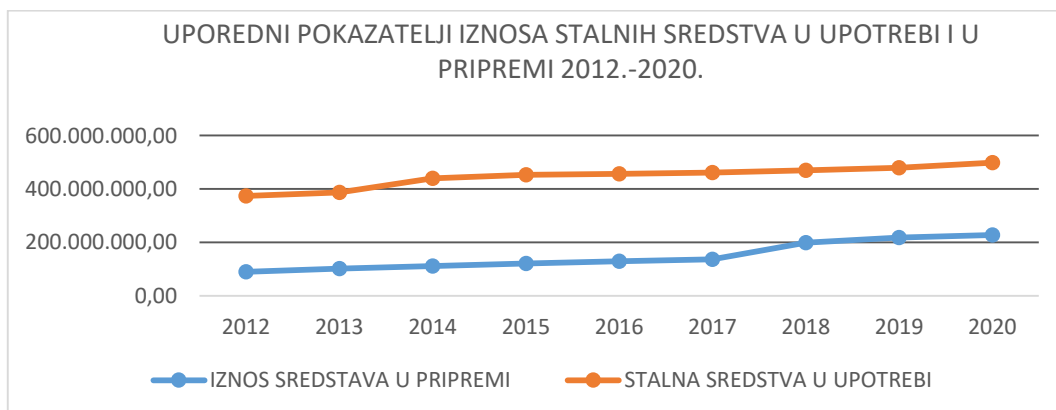
Табела број 2: Препорука финансијске ревизије по буџетским корисницима и извјештајним годинама⁷

РБ	ОРГАН ЈАВНЕ УПРАВЕ И ИНСТИТУЦИЈА	2018.	2019.	2020.
1	Одјељење за јавне послове	+	+	+
2	Одјељење за комуналне послове	+	+	+ ⁸
3	Канцеларија за управљање јавном имовином	+	+	+
4	Одјељење за образовање	+		
5	Одјељење за пољопривреду, шумарство и водопривреду	+	+	
6	Одјељење за привредни развој, спорт и културу	+	+ ⁹	+
7	Одјељење за здравство и остале услуге	+	+	+
8	Одјељење за стручне и административне послове	+	+	+
9	Правосуђе		+	
10	Одјељење за јавни регистар	+		

За наведени период, финансијска ревизија је констатовала да су два органа јавне управе ставила стална средства у употребу и то у укупном износу од око 3,3 милиона КМ (Канцеларија за управљање јавном имовином износ од око 3,2 милиона у 2020. години и Одјељење за стручне и административне послове износ од око 150 хиљада КМ у 2020.години). Износ средстава у припреми преноси се и из претходног периода.

Према подацима из годишњих извјештаја о извршењу буџета Дистрикта (Остали финансијски подаци – образац А стална средства у облику ствари и права са стањем на дан: X), стална средства у припреми чине, у просјеку око 24% укупно евидентирани набавне вриједности имовине Дистрикта (односно вриједности прије амортизације). У наредном графикону представљамо упоредне показатеље књиговодствено исказане вриједности имовине Дистрикта евидентирание као имовина у употреби и као имовина у припреми.

Графикон број 2: Приказ раста средстава имовине Дистрикта у припреми и имовине у употреби у периоду 2012–2021. године¹⁰



⁷ Извјештајна 2021. година није увршћена, с обзиром да до окончања ревизије учинка нису сви извјештаји финансијске ревизије за наведену годину објављени

⁸ У Извјештају финансијске ревизије се наводи као нереализована препорука

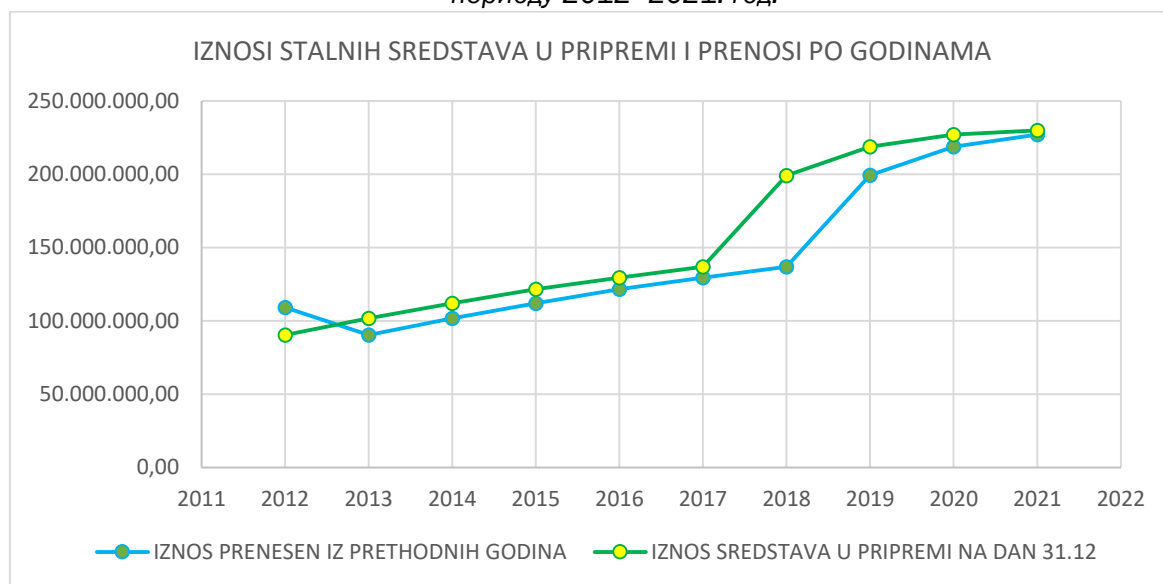
⁹ У Извјештају финансијске ревизије се наводи као нереализована препорука

¹⁰ Упоредни показатељи евидентираних износа сталних средстава у употреби и сталних средстава у припреми у Дистрикту

Анализом података доступних у Годишњем извјештају о извршењу буџета Дистрикта за 2020. годину, може се закључити да акумулирана амортизација (укупна исправка вриједности) чини 36% укупне набавне вриједности књиговодствено евидентираних средстава у употреби.

Према подацима садржаним у извјештајима финансијске ревизије, органи јавне управе преносе средства имовине у припреми из претходних година. На основу података из годишњих извјештаја о извршењу буџета Дистрикта у наредном графикону представљамо приказ износа имовине у припреми за које је извршен пренос из претходне године.

Графикон број 3: Приказ годишњег преноса средстава имовине Дистрикта у припреми у периоду 2012–2021. год.



Дирекција за финансије, као што смо напоменули, води евиденцију сталних средстава Дистрикта у припреми. У наредној табели приказујемо податке имовине у припреми евидентиране на дан 9. 12. 2021. године.

Табела број 3: Табеларни приказа евидентираних сталних средстава на позицији средства у припреми у Регистру сталних средстава на дан 9. 12. 2021. године

КОНТО	НАЗИВ	БРОЈ ПРОЈЕКТА	ИЗНОС СРЕДСТАВА	%
011611	Зграде	122	36.973.098,99	16,09%
011612	Станови	6	195.978,91	0,09%
011613	Остали објекти	39	3.831.784,95	1,67%
011614	Остале зграде	95	5.253.575,97	2,29%
011621	Објекти водовода, канализације	602	17.421.046,89	7,58%
011622	Објекти за депоније смећа	2	444.205,87	0,19%
011631	Трафостанице	22	639.687,76	0,28%
011633	Подземни водови електроенергетске мреже	12	5.176,47	0,00%
011634	Надземни водови електроенергетске мреже	68	1.242.177,48	0,54%
011641	Спољна освјетљења, тротоари и ограде	363	7.988.744,23	3,48%

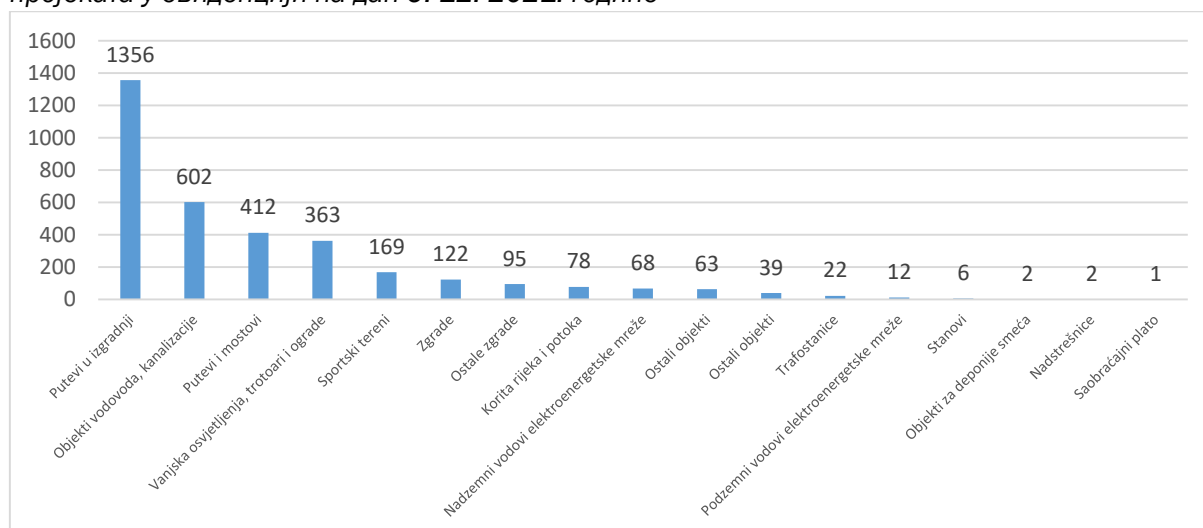
Имовина Брчко дистрикта БиХ у припреми

011642	Путеви и мостови	412	25.787.979,19	11,22%
011643	Корита ријека и потока	78	6.280.317,60	2,73%
011644	Саобраћајни плато	1	260,00	0,00%
011645	Надстрешнице	2	67.972,42	0,03%
011647	Спортски терени	169	12.451.301,04	5,42%
011648	Путеви у изградњи	1356	106.966.000,68	46,54%
011649	Остали објекти	63	4.276.083,87	1,86%
	УКУПНО	3.412	229.825.392,32	100,00%

Као што се из табеле може уочити, највише средстава и највише пројеката евидентирано је на конту 011648 – Путеви у изградњи. Према објашњењу надлежних у Дирекцији за финансије под овим контом се евидентирају нови путеви који су у изградњи, а поред наведеног, остали путеви се евидентирају под контом 011642 – Путеви и мостови.

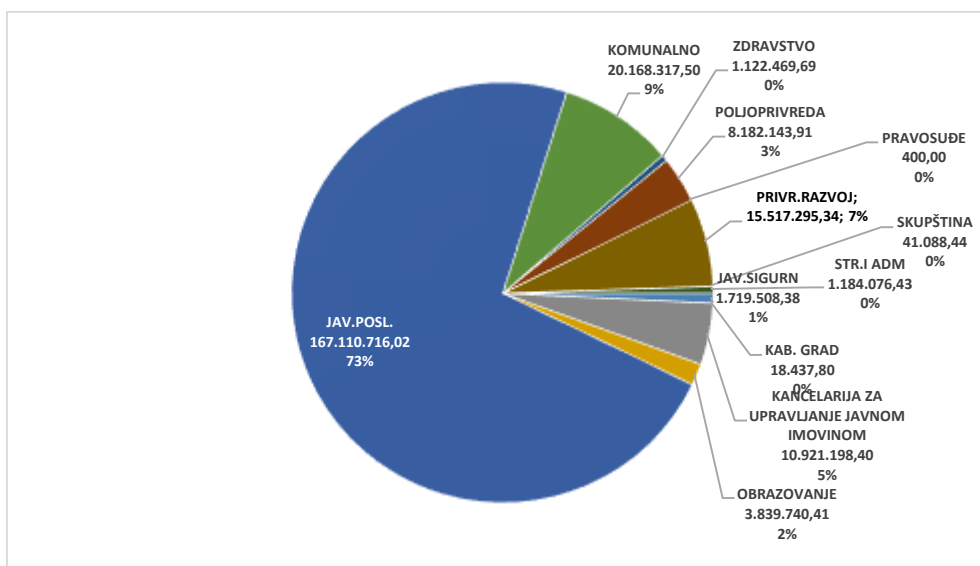
Осим највише износа, на истом конту је евидентиран и највећи број пројеката. У наредном графикону представљамо имовину у припреми Дистрикта по аналитичким контима и броју пројеката.

Графикон број 4: Приказ имовине Дистрикта у припреми по аналитичким контима и броју пројеката у евиденцији на дан 9. 12. 2021. године



Највише средстава на позицији сталних средстава у припреми евидентирано је на органима јавне управе који се баве инфраструктурним пројектима. У графикону који слиједи дајемо приказ имовине Дистрикта у припреми по органима јавне управе на којима је она евидентирана.

Графикон број 5: Приказ имовине Дистрикта у припреми по органима јавне управе на дан 9. 12. 2021. године са износом и удјелом



Анализирано по контима на којима је имовина у припреми евидентирана, утврђује се да се као стална средства у припреми, на конту Зграде, води пет (5) пројеката у износу од преко 1 милион КМ. Имовина Дистрикта која се у евиденцији води као средство у припреми у стварности је већ у употреби, као нпр. Градска вијећница и зграда Полиције.

Табела број 4: Табеларни приказа евидентираних сталних средстава на позицији средства у припреми у Регистру сталних средстава на конту Зграде са износом преко 1 милион КМ

РБ	011611 – Зграде	Шифра сталног средства	Назив сталног средства	Евидентирани износ
1	Зграде	10022718	ОБЈЕКАТ ПОЛИЦИЈЕ	15.385.622,85
2	Зграде	10016330	ГРАДСКА ВИЈЕЋНИЦА	4.431.000,32
3	Зграде	10026473	ИЛИЋКА – ШКОЛСКИ КОМПЛЕКС	1.756.734,63
4	Зграде	10032678	МЗ ИЛИЋКА – ДЈЕЧЈИ ВРТИЋ ОБДАНИШТЕ	1.371.929,87
5	Зграде домова културе	10021199	МАОЧА – ДОМ КУЛТУРЕ	1.065.292,56

Сличан примјер уочава се и у евидентирању путева у изградњи, гдје су евидентирана четири (4) стална средства са износом од преко 1 милион КМ. У евиденцији се као средство у припреми води и обилазница око града у износу од 61.017.514,25 КМ, а опште је позната чињеница да је обилазница у употреби.

Табела број 5: Табеларни приказа евидентираних сталних средстава на позицији средства у припреми у Регистру сталних средстава на конту Путеви у изградњи са износом преко 1 милион КМ

РБ	011648 Путеви у изградњи	Шифра сталног средства	Назив сталног средства	Евидентирани износ
1	Путеви у изградњи	10025447	БРЧКО ОБИЛАЗНИЦА ОКО ГРАДА	61.017.514,25
2	Путеви у изградњи	10033660	УЛИЦА УЗУНОВИЋА БУЛЕВАР	1.469.650,15
3	Путеви у изградњи	10024249	БРЧКО - ШТРЕПЦИ - ЛОКАЛНИ ПУТ Л-4	1.440.066,37
4	Путеви у изградњи	10029333	ПУТ Л-1 - ГРБАВИЦА - УЛИЦЕ - СЕОЊАЦИ - ПО	1.343.156,83

Сличних примјера у евиденцији има и на другим контима, при чему су ово средства са највишим износивама.

Поред наведеног, тим за ревизију је уочио да се у Регистру сталних средстава као средства у припреми евидентирају и средства која нису Дистриктова, као што су вјерски објекти, гробља и мезарја.

У Регистру сталних средстава на субаналитичком коду Вјерски објекти (0116130001) евидентирано је укупно четрнаест (14) сталних средстава у припреми укупне вриједности 2.203.084,36 КМ. Поред наведеног, утврђује се да су у Регистру евидентирана минимално још двадесет четири (24) средства у припреми која у свом називу садрже имена вјерских објеката, а чији је збирни износ 1.392.412,51 КМ. Наведена средства су евидентирана као Зграде, Остале зграде, Бунари и Тротоари и паркиралишта, а евидентирана су на организационе јединице Канцеларије за управљање јавном имовином и Одјељењу за јавне послове.

Слично је и са гробљима и мезарјима. Према евиденцији, двадесет једно (21) средство у припреми у укупној вриједности од 447.957,63 КМ води се у Регистру на субаналитичком конту Гробља и мезарја (0116490002). Поред наведеног, бар још седамнаест (17) сталних средстава у укупном износу од 232.803,30 КМ садржи у свом називу гробље, мезарје или капела. Наведена средства евидентирана су као Остале зграде, Спољна освјетљења, тротоари и ограде и Надземни водови електроенергетске мреже, а евидентирана су на организационе јединице Канцеларије за управљање јавном имовином, Одјељењу за комуналне послове и Одјељењу за јавне послове.

Из горенаведеног, око 4,3 милиона КМ се води у Регистру сталних средстава Дистрикта, а да у нарави нису имовина Дистрикта и да се као таква не могу ставити у употребу.

Наглашавајући да стална средства, односно материјална имовина представља један од основних елемената финансијског положаја Дистрикта, у сврху што реалнијег финансијског извјештавања Дистрикт је дужан да посвети посебну пажњу вредновању имовине. У ту сврху донесени су закони из ове области, Дирекција за финансије је прописала подзаконске акте, води се евиденција имовине у припреми, доставља (између осталог) органима јавне управе, а путем редовног годишњег пописа и Влади Дистрикта.

У наставку текста, презентују се налази до којих је ревизија дошла анализом доступне документације ради давања одговора на питање да ли органи јавне управе и институције Дистрикта предузимају одговарајуће и благовремене активности које обезбјеђују стављање имовине Дистрикта у употребу с циљем реалног исказивања вриједности имовине Дистрикта.

3. НАЛАЗИ

У овом поглављу презентујемо најважније налазе до којих смо дошли у процесу ревизије. Налази указују на слабости процеса и представљају одступање од успостављених критеријума које је ревизија користила приликом процјене да ли посматрани органи јавне управе Дистрикта имају јасна усмјерења за исказивање стварног стања имовине кроз успостављена правила и процедуре, односно претпоставке за спровођење процеса и активности у процесу стављања имовине у употребу и усаглашавање књиговодственог и стварног стања имовине Дистрикта.

У складу са ревизорским питањима, налази ревизије се приказују у четири дијела. Налази везани за прописе и праксе евидентирања имовине у припреми Дистрикта ради стварања предуслова за активности стављања имовине Дистрикта у употребу биће презентовани у првој секцији. Потом ће бити презентовани налази везани за активности јавних органа Дистрикта у процесу стављања имовине у употребу. У трећој секцији поглавља налази приказаће се налази везани за поступак усаглашавања књиговодственог и стварног стања имовине Дистрикта, док је посљедња секција резервисана за побољшања у процесу које је ревизорски тим утврдио током спровођења ревизије.

3.1 Прописане процедуре и праксе евидентирања имовине Дистрикта у припреми

Прописима Дистрикта надлежност за доношење прописа за спровођење из области финансија повјерена је Дирекцији за финансије. Органи јавне управе као буџетски корисници одговорни су за тачност књиговодствених исправа на основу којих су подаци достављени и унесени у евиденције Дирекције за финансије.

Текст у наставку говори о прописаним процедурама активирања и начину евидентирања имовине у припреми, односно пружа објашњење да прописане процедуре активирања имовине у припреми нису разрађене и не обезбјеђују потпун и јасан правни оквир органима јавне управе Дистрикта, као и да успостављен начин евиденције имовине у припреми Дистрикта не пружа свеобухватне информације о стварном стању имовине у припреми и не представља адекватан предуслов за вршење анализа.

3.1.1 Прописане процедуре

Циљ буџетског рачуноводства и књиговодства је добијање финансијских извјештаја који пружају информације за ефикасно коришћење и управљање јавним средствима.

У секцији „Прописи који регулишу активирање имовине“ навели смо подзаконске акте које је донијела Дирекција за финансије, с циљем обезбјеђења јединственог рачуноводственог поступања обвезника примјене буџетског рачуноводства у Дистрикту.

Према прописаним процедурама дефинисани су начини стицања сталних средстава, реконструкција и додатна инвестициона улагања у стална средства, те њихово књиговодствено евидентирање. Напоменули смо да се стална средства могу стећи куповином, изградњом и донацијом и књиговодствено се евидентирају на конту стална

средства уз одобрење одговарајућег аналитичког конта извори сталних и новчаних средстава. Вршење реконструкције и инвестиционог улагања на сталним средствима се књиговодствено евидентира на исти начин, при чему је за инвестиционо или додатно улагање у стално средство прописана обавеза буџетским корисницима да воде рачуна о вриједности дијела сталног средства које није амортизовано (ради искњижавања преостале садашње вриједности дијела сталног средства у које се додатно улаже).

За почетак обрачуна амортизације, односно да би стално средство у припреми (стечено и/или реконструисано) било књиговодствено евидентирано као средство у употреби потребно је да буџетски корисник дописом обавијести Дирекцију о тачном датуму стављања сталног средства у употребу.

Код инвестиционог улагања за књиговодствено евидентирање је потребно доставити и записник стручног лица о вриједности дијела сталног средства које није амортизовано с циљем умањења вриједности сталног средства.

Објашњење услова које стално средство, односно имовина Дистрикта треба да задовољи како би се ставила у употребу новим Правилником о рачуноводству није дефинисано.

Ранијим прописима¹¹ дефинисани су услови за стављање сталног средства у употребу. Да би неко стално средство могло да се књиговодствено евидентира као средство у употреби било је потребно да стално средство буде набављено и/или изграђено и доведено у степен потпуне завршености, да нема више улагања и трошкова, као и да је стално средство добило техничку сагласност за употребу.

Према грађевинским правилима, изграђена грађевина може почети да се користи након коначности рјешења о одобрењу за употребу по извршеном техничком прегледу грађевине. Надлежности, услови и процедура исходавања техничке сагласности, односно одобрење за употребу у Дистрикту регулисано је Законом о просторном планирању и грађењу („Службени гласник Брчко дистрикта БиХ“, бројеви 29/08, 18/17, 48/18, 10/20, 29/20 и 40/20), као и изузеци (односно објекти за које није потребно одобрење за грађење).

Закон о путевима Дистрикта („Службени гласник Брчко дистрикта БиХ“ број 18/22 – пречишћени текст) дефинише надлежности и процедуру стављања јавног пута на употребу (сагласност за изградњу и реконструкцију и одобрење за грађење, објављивање у средствима јавног информисања).

Прописи Дистрикта не дефинишу стављање у употребу имовине Дистрикта која се ради у више фаза (примјера ради инфраструктурни пројекти, уређења корита ријека и обала, регулације потока и слично). Такође, познато је да се набавка имовине у Дистрикту путем грађења врши у складу са износима усвојеним у буџету капиталних потреба. А као што смо у једној од претходних ревизија учинка закључили „процесу планирања буџета за развој капиталне инфраструктуре у Дистрикту прилази се независно од свеобухватнијег планирања, стратешког, развојног, средњорочног, па чак независно и од оперативног планирања. Резултат наведеног начина планирања је велики број

¹¹ Одлука о утврђивању рачуноводствене политике за буџетске кориснике и Трезор Брчко дистрикта БиХ из 2008. године („Службени гласник Брчко дистрикта БиХ“ број 30/08) са измјенама из 2010. године („Службени гласник Брчко дистрикта БиХ“ број 51/10)

капиталних пројеката за развој инфраструктуре Дистрикта са малим појединачним износима средстава за које се тек након усвајања буџета утврђују институционалне, законске и техничке могућности за њихову реализацију, те утврђује пост фактум потреба за сарадњом у планирању ресурса за спровођење повезаних капиталних пројеката комуналне и саобраћајне инфраструктуре¹². Ова ситуација у реалности може довести до тога да се имовина Дистрикта гради и/или набавља, али не до фазе потпуне завршености за добијање употребних дозвола. Такође, резултат наведеног може бити и стварна употреба такве имовине, њено хабање, генерисање трошкова имовине, а да иста није књиговодствено евидентирана као имовина у употреби.

Услови за књиговодствено евидентирање сталног средства које се реконструише или се на постојећем сталном средству врше додатна улагања су прописани, али нису објашњени постојећим подзаконским актима Дистрикта о књиговодственом евидентирању.

Слиједом наведеног, имовина Дистрикта може имати стварну употребу и трошење, али иста може књиговодствено да буде евидентирана као имовина у припреми, те се на истој имовини могу вршити реконструкција или додатна улагања, која ће се такође евидентирати као имовина у припреми. На наведеној имовини се неће обрачунати амортизација и њена вриједност ће бити нереално финансијски приказана, односно финансијски положај Дистрикта неће бити реално исказан.

На основу интервјуа са одговорним лицима органа јавне управе ревизорски тим је уочио да органи јавне управе на основу прописаних правила активирања имовине у припреми нису имали довољно сазнања за поступање.

Ради активирања имовине у припреми а на основу дописа Дирекције за финансије и препорука Канцеларије за ревизију, органи јавне управе су тражили додатне консултације од Дирекције за финансије.

Примјера ради, Одјељење за образовање је након дописа за активацију сталних средстава који није реализован (број предмета: 13-000432/20 од 13. јула 2020) одржало састанак с представницима сектора за рачуноводство Дирекције за финансије, како би на основу консултација сачинили инструкцију за активирање сталних средстава у припреми за све своје организационе дијелове (број предмета: 37-000047/22 од 12. априла 2022).

И поред сачињене инструкције која је таксативно навела све неопходне елементе за активирање имовине, из расположиве документације се увиђа да су од стране Одјељења за образовање Дирекцији за финансије достављени захтјеви за активирање сталне имовине у виду:

- **Грађевина које су у фази изградње, односно које нису завршене;**
- **Грађевина за које су зна тачан датум/година стављања у употребу и ретроактивно је тражено стављање у употребу након 8, 9 година коришћења и предлаже се ретроактивно стављање имовине у употребу, односно обрачунавање амортизације и**
- **Сталне имовине која се неће реализовати (пројекат који се због измјене**

¹² Планирање буџета капиталних потреба саобраћајне и комуналне инфраструктуре у Брчко дистрикту БиХ доступно на <http://revizija-bd.ba/index.php/izvjestaji-bs/category/28-revizija-ucinka?download=517:planiranje-budzeta>

регулационог плана не може реализовати).

Из разговора с надлежним лицима органа јавне управе уочено је да су и други органи јавне управе у поступку активације имовине тражили консултације с надлежним из Дирекције за финансије. Консултације одржане с представницима Дирекције за финансије немају писаног трага.

И поред одржаних консултација, примјећује се да су органи јавне управе приликом захтјева за активирање имовине тражили ретроактивно стављање имовине у употребу (примјер: Одјељење за стручне и административне послове, допис број: 13-000002/22 од 26. априла 2022. године).

Такође се примјећује да органи јавне управе приликом достављања захтјева Дирекцији за активирање имовине не садрже битне елементе на основу којих се врши прекњижавање као на примјер шифра сталног средства (примјер: Одјељење за пољопривреду, шумарство и водопривреду, допис број: 13 - 001603/22 од 14. јула 2022).

Ревизији нису пружени писмени докази о поступању у случају непотпуних и нејасних захтјева за активирање имовине од стране Дирекције за финансије и буџетских корисника.

На основу интервјуа с надлежним лицима ревидираних органа јавне управе, ревизија је утврдила да се термин „стављања имовине у употребу“ са аспекта књиговодственог евидентирања (дефинисано Правилником о рачуноводству Дистрикта) доводи у једнакост са стављањем имовине у употребу са техничког аспекта (дефинисано Законом о просторном планирању и грађењу). Такође, ревизија је уочила да се термин „стављања имовине у употребу односно коришћење“ са аспекта књиговодственог евидентирања доводи у једнакост са коришћењем имовине (по Закону о управљању јавном имовином). Са друге стране, занемарује се стварна употреба имовине Дистрикта.

Из свега горенаведеног, сматрамо да донесени подзаконски акти књиговодственог евидентирања имовине у припреми и у употреби нису разрађени, не кореспондирају са стварним стањем ствари, те не обезбјеђују потпун и јасан правни оквир органима јавне управе Дистрикта у поступању.

3.1.2 Евидентирање имовине у припреми

Евиденцију промјена и стања на сталним средствима Дистрикта врши Дирекција за финансије, односно Трезор Дистрикта.

Улагања у набавку сталних средстава, Трезор евидентира на контима главне групе 011600 под називом „средства у припреми“.

Када се стално средство набави или изгради и доведе у степен потпуне завршености, салдо на конту средство у припреми се затвара и књижи се на одговарајући конто сталног средства у употреби (опрема, зграде,...).

У регистру сталних средстава Дистрикта који води Дирекција за финансије, у дијелу регистра који се односи на стална средства у припреми иста се воде по шифри сталног

средства, називу са контом на коме је извршено књижење, организационој јединици, количини, набавној вриједности и садашњој вриједности.

На дан 9. 12. 2021. године Дирекција за финансије је евидентирала укупно 3.412 пројеката који се воде као стална средства у припреми.

Ради прецизнијег евидентирања сталних средства, Дирекција за финансије је израдила субаналитику.¹³

Увидом у евиденцију и на основу интервјуа са одговорним лицима, ревизорски тим је уочио да се из регистра сталних средства, дио који се односи на средства у припреми не води по годинама настанка пројекта. Из регистра се, осим наведеног, тај податак не може утврдити, сем уколико се приступи аналитичкој евиденцији за свако појединачно стално средство у припреми и посматра последња исплата. С обзиром на износ сталних средства који се на годишњем, односно вишегодишњем периоду преноси, посматрани регистар не пружа податке за даљу анализу. Методом случајног узорка ревизорски тим је утврдио да се у евиденцији сталних средства у припреми води пројекат за који је извршена последња исплата у 2008. години.

Ревизорски тим је уочио да се евидентирање сталних средства у припреми врши тако што се средства у припреми под сличним називом, нпр. паркиралишта, евидентирају на контима „Спољна освјетљења, плочници и ограде“ (0611641) и „Путеви и мостови“ (0611642). Вјерски објекти се евидентирају на конту „Зграде“ (011611), „Остале зграде“ (011614), „Остали објекти“ (011641) и дјелом субаналитичким контом „Вјерски објекти“ (0116130001). Такође, учили смо да се под контом „Зграде“ (011611) евидентирају путеви (категорисани и некатегорисани путеви). Ревизорски тим је уочио доста пројеката који су под сличним називом евидентирани на различитим контима. По питању евидентирања по субаналитичким контима, одговорна лица су нам дала информацију да се субаналитички конти нису примјењивали у ранијем периоду и да се примјењују само на новије пројекте.

По питању назива сталних средства у припреми у Регистру сталних средства примјетно је да не постоји утврђена форма по којој се додјељује назив сталном средству. Називи средства садрже скраћенице, нису једнообразни, па нпр. у Регистру се могу наћи називи „АД. ЦЕНТ. ЈЕД. ЗА ОБРАДУ ПОД.“ или „САН ДЈ. ОБЈ. ХАЛЕ ЛБ 2 ЈП ЛУКА“ и слично. Називи средства у припреми у књиговодственој евиденцији Дистрикта, према расположивим подацима, врши се преузимањем назива из уговора, односно фактуре посла који је уговорен и извршен. Наведени начин додјељивања назива имовини у припреми, а без јасно прописаних корака и правила у искњижавању отежава повезивање сталног средства и реконструкције на истом.

Поред наведеног, Регистар се не може екстраховати у електронској форми. Могућа је само хард копи верзија која не садржи све елементе, тако да се називи сталних средства не виде у цијелости.

С обзиром на то да се стална средства под сличним/истим називима евидентирају на различитим контима, да називи садрже скраћенице, да се не виде у потпуности, анализе које се могу вршити на основу добијених података су некомплетне.

¹³ Књиговодствена евиденција сталних средства у припреми по аналитичким и субаналитичким контима, у прилогу

У секцији „Општи подаци о неактивираној имовини“ табеларно смо приказали књиговодствено евидентирана стална средства у припреми у Регистру сталних средстава на дан 9. 12. 2021. године по контима, броју пројеката и износу средстава. У укупно 3.412 пројеката који укупно износе 229.825.392,32 КМ највише средстава и највише пројеката евидентирано је на конту „Путеви у изградњи“. Према објашњењу надлежних у Дирекцији за финансије под овим контом се евидентирају нови путеви који су у изградњи, а поред наведеног, остали путеви се евидентирају под контом „Путеви и мостови“.

Подсјећања ради, у истој секцији је наведено да се као средства у припреми, на конту „Зграде“, води пет (5) пројеката у износу од преко 1 милион КМ. Имовина Дистрикта која се у евиденцији води као средство у припреми у стварности је већ у употреби, као нпр. Градска вијећница и зграда Полиције и као таква се троше. Сличан примјер уочен је и у евидентирању „Путева у изградњи“, гдје су евидентирана четири (4) стална средства са износом од преко 1 милион КМ. У евиденцији се као средство у припреми води и обилазница око града у износу од 61.017.514,25 КМ, а опште је позната чињеница да је обилазница у употреби, те да је започео процес трошења, односно хабања наведеног сталног средства. Као што смо већ навели, сличне примјере у евиденцији уочили смо и на другим контима, при чему је ревизија презентовала преглед средства са највишим износима.

Као што смо у ранијем дијелу текста већ нагласили, средство које је у употреби троши се и као такво се треба амортизовати.

Поред наведеног, тим за ревизију је уочио да се у Регистру сталних средстава као средства у припреми евидентирају и средства која нису Дистриктова, као што су вјерски објекти, гробља и мезарја.

У Регистру сталних средстава на субаналитичком коду „Вјерски објекти“ (0116130001) евидентирано је укупно четрнаест (14) сталних средстава у припреми укупне вриједности 2.203.084,36 КМ. Поред наведеног, утврђује се да је у Регистру евидентирано минимално још двадесетак средстава у припреми која у свом називу садрже имена вјерских објеката и евидентирана су на организационим јединицама Канцеларије за управљање јавном имовином и Одјељењу за јавне послове као „Зграде“, „Остале зграде“, „Бунари“ и „Тротоари и паркиралишта“.

Слично је и са гробљима и мезарјима. Према евиденцији, двадесет једно (21) средство у припреми у укупној вриједности од 447.957,63 КМ води се у Регистру на субаналитичком конту „Гробља и мезарја“ (0116490002). Поред наведеног, бар још петнаестак средстава у припреми садржи у свом називу гробље, мезарје или капела. Наведена средства евидентирана су као „Остале зграде“, „Спољна освјетљења, тротоари и ограде“ и „Надземни водови електроенергетске мреже“, а евидентирана су на организационе јединице Канцеларије за управљање јавном имовином, Одјељењу за комуналне послове и Одјељењу за јавне послове.

Из горенаведеног, око 2,6 милиона КМ је у Регистру сталних средстава Дистрикта евидентирано као „Вјерски објекти“ и „Гробља и мезарја“, а да наведена у нарави нису средства Дистрикта и да се као таква не могу ставити у употребу. Поред наведеног износа, називи вјерских објеката, гробља и мезарја евидентирани су и на другим контима.

Регистар сталних средстава Дирекција за финансије води у апликативном софтверу. За наведену софтверску апликацију, финансијска ревизија је ревизијом за 2021. годину утврдила да „садржи ризична ограничења у коришћењу, јер отварање почетних стања и закључног књижења у главној књизи зависе искључиво од испоручиоца софтвера. Због наведеног Дирекција је изложена ризику, да у случају било каквих немогућности пружања услуге одржавања од стране испоручиоца софтвера (несигуран континуитет одржавања софтвера), не може обављати књиговодствене послове преко апликативног софтвера. На основу спроведене ревизије утврдили смо да је постојећи информациони систем застарио, да је исти непоуздан у погледу похране података и пружања адекватних информација интерним и екстерним корисницима, да узрокује празне ходове у пословним процесима, умањује продуктивност запослених, те онемогућава ефикасну наплату пореских прихода“.

Са друге стране, а на основу интервјуа са одговорним лицима органа јавне управе, ревизорски тим је уочио да органи јавне управе немају успостављену засебну евиденцију имовине у припреми, те се у раду ослањају на податке добијене из Дирекције за финансије.

Узимајући у обзир све горенаведено сматрамо да успостављен начин евидентирања имовине у припреми Дистрикта не пружа свеобухватне информације о стварном стању имовине у припреми и не представља адекватан предуслов за вршење анализа, а самим тим ни утврђивањем уских грла у процесу како би се могле благовремено донијети корективне мјере.

3.2. Активности органа јавне управе у процесу

Прописима Дистрикта надлежност за доношење прописа за спровођење из области финансија повјерена је Дирекцији за финансије. Органи јавне управе као буџетски корисници одговорни су за тачност књиговодствених исправа на основу којих су подаци достављени и унесени у евиденције Дирекције за финансије.

Текст у наставку говори о успостављеним праксама органа јавне управе у процесу активирања имовине у припреми, односно пружа објашњење о неефикасности и неблаговремености у поступку стављања имовине Дистрикта у употребу.

Очекивано поступање у процесу стављања имовине Дистрикта у употребу би било да органи јавне управе, по стварању услова, благовремено стављају имовину у употребу.

Ревизијом је утврђено да су органи јавне управе неефикасни у поступку стављања сталне имовине у употребу.

Према налазима финансијске ревизије за период 2017–2020. година у употребу је стављено укупно 3.745.725,61 КМ. Од поменутог износа, 3.203.435,40 КМ се односи на Канцеларију за управљање јавном имовином (према извјештају за 2020. годину).

Табела број 9: Табеларни приказ сталних средстава у припреми по пренесеним износима и износима средстава која су стављена у употребу

	УКУПНО	Пренесено из претходног периода	Стављено у употребу	ЕВИДЕНТИРАНО
2017.	Стална средства у припреми	129.370.624,99	387.319,24	136.815.756,41
2018.	Стална средства у припреми	136.815.756,41	3.015,00	199.004.422,92
2019.	Стална средства у припреми	199.004.422,92	700,00	218.720.046,20
2020.	Стална средства у припреми	218.720.046,20	3.354.691,37	227.182.557,90

Из интервјуа са одговорним лицима у Дирекцији за финансије утврђено је да је Одјељење за јавне послове у 2021. години интензивирало активности у поступку стављања имовине у употребу.

Одјељење за јавне послове је од половине 2021. године установило процедуру по којој се новостечена стална средства стављају у употребу. Код сваке окончане ситуације именовани надзорни орган сачињава записник о завршетку уговорених, односно наручених радова. Надзорни орган изјављује да је стално средство у употреби са датумом сачињавања записника, по плаћању коначне ситуације, Одјељење доставља Дирекцији за финансије захтјев за активацију сталног средства.

Други органи јавне управе нису установили јасну и јединствену процедуру за активацију имовине Дистрикта у припреми.

За активацију имовине у припреми која је ранијих година набављена или реконструисана ниједан орган јавне управе није установио праксу која дефинише надлежности и кораке у процесу активације имовине у припреми.

У првој половини 2022. године, током спровођења ревизије учинка, утврђен је значајан напредак у поступку стављања имовине Дистрикта у употребу код свих посматраних органа јавне управе.

Одјељење за здравство је у сарадњи са ЈЗУ Брчко извршило активацију имовине у припреми. Набавку имовине је финансирало Одјељење и књиговодствено су евидентирана на пододјељењима примарне и секундарне здравствене заштите (сада ЈЗУ Брчко). За исту имовину плаћени су трошкови за електроенергетске сагласности који су књиговодствено евидентирани на Службу за администрацију која је остала у саставу Одјељења. На крају, активирана су стална средства, без износа реализованих за прибављање сагласности.

Одјељење за јавну безбједност је маја 2022. године након спроведене анализе, извршило активацију имовине која је у употреби, попут противпожарног пута и полигона за вјежбање.

Одјељење за пољопривреду је јула 2022. године окончало анализу имовине која је књиговодствено евидентирана на Одјељењу као имовина у припреми и покренуло процес активације исте.

Одјељење за образовање је извршило анализу имовине која је књиговодствено евидентирана на Одјељењу као имовина у припреми и у априлу 2022. године покренуло процес активације исте.

Одјељење за стручне и административне послове је урадило детаљну анализу и провјеру на терену имовине која је књиговодствено евидентирана на Одјељењу као имовина у припреми и у мају 2022. године окончало процес активирања имовине у припреми.

Одјељење за комуналне послове је успоставило процедуру по којој се по добијеним употребним дозволама обавјештава Дирекција за финансије да је имовина у употреби.

Одјељење за привредни развој је јула 2022. године започело са анализом и покренуло процес активације. Према документацији која је предочена ревизији, Одјељење је започело са активацијом имовине за коју није потребно исходovati сагласност за употребу (фудбалска игралишта без трибина).

Канцеларија за управљање јавном имовином је у посљедње двије године у току спровођења годишњег пописа вршила активирање имовине која се књиговодствено евидентира на Канцеларији као имовина у припреми.

Из интервјуа с надлежним представницима органа јавне управе може се закључити да процес активирања имовине у припреми није утврђен по носиоцима активности и корацима у процесу. У поступку стицања имовине путем изградње и/или реконструкције, као и приликом вршења додатних улагања у имовину, радници инжењерске струке завршавају своје активности сачињавањем записника о примопредаји радова. Окончана ситуација или фактура просљеђује се економисти да изврши плаћање, односно пренос средстава. У ланцу активности нису утврђене позиције и задужења у процесу активације имовине у припреми.

У узорку активираним имовине, у складу с горепоменутом недостатком у процесу, уочава се да је, примјера ради, стално средство у припреми за које је извршена посљедња исплата у септембру (9. мјесецу) 2011. године, дописом из 2021. године, након пуних десет година од посљедње инвестиције стављено у употребу.

Додатни проблем се уочава у ситуацијама у којима два органа јавне управе учествују у стицању имовине Дистрикта, те остаје неријешено питање надлежности за активирање имовине и њено књиговодствено обједињавање.

Такође, ревизија је утврдила да органи јавне управе не располажу механизмима активације имовине у припреми у случају фазног стицања имовине гдје је сваки дио изграђен и/или реконструисан у складу са расположивим средствима. Тако се примјера ради, регулација тока ријека и потока и/или изградња потпорних зидова, врши парцијално, сваки изграђени сегмент самостално функционише, али се не врши активација имовине.

Током ревизије утврђено је да се дио имовине Дистрикта налази у стварној употреби, да генерише трошкове (струја, вода, материјална одржавања и сл.), али да при томе не посједује употребну дозволу усљед чега органи јавне управе нису књиговодствено ставили имовину у употребу (примјер: зграда „Центар за истраживање и развој

уљарица“ у којој је смјештено Одјељење за пољопривреду, Фискултурна сала у Дубравама).

Поред наведеног, током спровођења ревизије, ревизорски тим је дошао до података да се у књиговодственој евиденцији под средствима у припреми налази и имовина Дистрикта чије се стицање неће у потпуности остварити, а евидентирана су почетна улагања. Најчешће се тај примјер односи на пројектну документацију и одустајање од изградње објекта усљед недостатка средстава или неусклађености с просторно-планском документацијом. Органи јавне управе нису утврдили механизме поступања у наведеним ситуацијама.

Као што смо у претходној секцији навели, у књиговодственој евиденцији имовине у припреми Дистрикта евидентирана су и улагања у имовину која у нарави није Дистриктова (вјерски објекти, гробља и мезарја). Органи јавне управе Дистрикта нису утврдили механизме поступања у наведеним ситуацијама. На основу интервјуа са одговорним лицима органа јавне управе, овакав облик улагања се десио у ранијем периоду и више се у пракси не примјењује. Остаје споран износ већ извршених улагања која се књиговодствено воде као имовина у припреми Дистрикта, а у стварном стању то нису.

Такође, као што смо у претходним секцијама напоменули, начин евидентирања имовине у припреми (на основу назива у фактури), прописи који децидно не дефинишу искњижавање у поступку реконструкције имовине, као и неефикасне праксе органа јавне управе у активирању имовине резултирали су да се, према расположивим подацима, реконструкција имовине књиговодствено евидентира као стицање имовине, односно у посматраним случајевима као имовина у припреми Дистрикта.

Током ревизије је такође утврђено да базу знања о имовини не чини евиденција, већ чине лица која су била укључена у поступак стицања имовине Дистрикта. Флукуацијом радне снаге знања о конкретно стеченој имовини Дистрикта се губе.

Органи јавне управе, као што се може закључити из наведених налаза, нису вршили анализе узрока због којих се имовина Дистрикта не ставља у употребу на основу које би се предлагали начини отклањања препрека за активацију имовине.

3.3. Стварно и књиговодствено стање

Буџетски корисници су одговорни за спровођење и исправност поступка пописа средстава и извора средстава.

Према Закону о рачуноводству и ревизији Брчко дистрикта БиХ („Службени гласник Брчко дистрикта БиХ“, бројеви 6/06 и 19/07, 22/16 и 50/18) обвезници примјене буџетског рачуноводства дужни су да изврше редован годишњи попис имовине и обавеза на дан 31. децембра сваке године.

На годишњем нивоу органи јавне управе, као и Централна пописна комисија Дистрикта, усаглашавају књиговодствено стање са стварним стањем имовине у припреми, при чему органи јавне управе, као и Централна пописна комисија Дистрикта не врше документоване анализе узрока због којих се имовина не ставља у употребу и не предлажу Влади начине превазилажења уочених проблема.

Попис представља утврђивање стварног стања средстава (имовине) и обвеза према изворима средстава затечених на дан пописа, те усклађивање књиговодственог са стварним стањем и извјештавање о утврђеним разликама између стварног и књиговодственог стања.

Циљ пописа је да поред контроле, односно корективне функције, омогући да се на основу добијених резултата изврше оцјена и анализа постојећег стања и предложи активности којима се постиже већа ефикасност у коришћењу ангажованих средстава. Попис имовине и обавеза врши пописна комисија коју именује руководилац обвезника примјене буџетског рачуноводства, а градоначелник Дистрикта именује централну пописну комисију за буџет Брчко дистрикта Босне и Херцеговине.

Централна пописна комисија на основу достављених појединачних извјештаја од стране пописних комисија буџетских корисника, сачињава извјештај о попису имовине и обавеза и буџетских корисника Дистрикта, који треба да садржи стварно стање имовине и обавеза, утврђене разлике између стварног и књиговодственог стања и препоруке, затим исте достави Влади на разматрање и усвајање. Влада разматра и усваја извјештај о стварном стању имовине, обавеза и потраживања, те доноси одлуку о предложеним препорукама централне пописне комисије.

Након усвојеног извјештаја о попису имовине и обавеза и донесене одлуке, за буџетске кориснике од стране Владе Брчко дистрикта БиХ (за ванбуџетске фондове и ванбуџетске кориснике обвезника примјене буџетског рачуноводства одлуке од стране Управног одбора), у главној књизи и помоћним књигама Дирекције врши се књиговодствено евидентирање и свођење књиговодственог стања на стварно стање утврђено пописом и врши се исправка вриједности сталних средстава.

У извјештајима финансијске ревизије примјетни су налази и препоруке који се тичу пописа у дијелу усклађивања књиговодственог са стварним стањем сталних средстава Дистрикта. Примјера ради, код Одјељења за комуналне послове финансијска ревизија је утврдила неправилности које се односе на исказивање појединачних ставки имовине у више ставки (по привременим ситуацијама), додавање вриједности без корекција за вриједност замијењених средстава која су била предмет реконструкције, на основу чега се закључује да је значајан дио имовине, средстава и обавеза пописан формално преузимањем књиговодствене евиденције, без доказа о стварно извршеној идентификацији појединачних средстава чиме су доведени у питање обухват и тачност пописа. Слични налази и закључци односе се и на Одјељење за јавне послове. Такође, за буџетске кориснике код којих је утврђено да се у попису воде стална средства у припреми, финансијска ревизија дала је препоруку да буџетски корисник треба да обавијести Дирекцију за финансије о расположивости сталног средства за употребу како би се исто прекњижило на стално средство у употреби и започео обрачун амортизације у складу с прописима.

На основу интервјуа са одговорним лицима органа јавне управе може се закључити да се осим пописне комисије Канцеларије за управљање јавном имовином, друге пописне комисије нису додатно ангажовале у процесу активације имовине у припреми Дистрикта.

Прегледом расположиве документације, у једном примјеру, ревизорски тим је утврдио, да се иста имовина са истим износима средстава евидентира као имовина у припреми у пописним листама за 2016. и 2021. годину.

Из финансијске ревизије уочава се да се сличан налаз утврђује и код других буџетских корисника.

Прегледом расположивих извјештаја Централне пописне комисије (2018–2020. година), ревизорски тим је утврдио да се у извјештајном дијелу не врши анализа евидентираних средстава у припреми, те се ни закључци Централне пописне комисије не односе на активацију, односно стављање средстава у употребу. У табеларном дијелу извјештаја, Централна пописна комисија даје приказ основних средстава по буџетским корисницима и економским кодовима. У оквиру табела буџетских корисника, презентована су и средства у припреми, док се текстуални дио извјештаја не бави анализом стања и узрока за евидентирани износ имовине у припреми Дистрикта.

Тиме што се у извјештајима о попису органа јавне управе, осим изношењем укупног финансијског показатеља, пописна комисија није додатно ангажовала на утврђивању стварног стања имовине евидентиране као средства у припреми, руководиоци органа јавне управе нису имали благовремену и потпуну информацију о имовини у припреми која је евидентирана на њиховој организационој јединици.

Са друге стране, Централна пописна комисија, недостатком веће посвећености пописних комисија органа јавне управе, није имала dostatне показатеље и анализе како би Владу извијестила о имовини у припреми Дистрикта и предложила корективне мјере.

4. ЗАКЉУЧЦИ

Полазећи од тога да је сврха ове ревизије да утврди да ли органи јавне управе Дистрикта имају јасна усмјерења за исказивање стварног стања имовине Дистрикта кроз успостављена правила и процедуре, односно претпоставке за спровођење процеса и активности у процесу стављања имовине у употребу и усаглашавања књиговодственог и стварног стања имовине Дистрикта, тим за ревизију учинка је, по прикупљеним налазима до којих је дошао, закључио да су органи јавне управе дјелимично успоставили правила и процедуре у процесу књиговодственог активирања имовине Дистрикта. Наглашавајући да стална средства, односно материјална имовина представља један од основних елемената финансијског положаја Дистрикта, у сврху што реалнијег финансијског извјештавања Дистрикт је дужан да посвети посебну пажњу књиговодственом исказивању стварног стања имовине Дистрикта. Добар домаћин зна вриједност своје имовине и посвећује јој дужну пажњу како би та имовина задржала или увећала вриједност.

Закључци до којих је дошла ревизија су следећи:

4.1. У Дистрикту није успостављен системски приступ евидентирању имовине у припреми

- **За системски приступ, прије свега недостају потпуни и јасни прописи за спровођење, у виду упутстава, методологија или слично.**

На основу изнесених налаза може се закључити да подзаконски акти Дистрикта иако прописују стављање у употребу имовине Дистрикта, нису јасни и потпуни у дијелу који се односи на објашњење услова које стално средство, односно имовина у припреми треба да задовољи како би се ставила у употребу и започео обрачун амортизације.

Термин „стављања имовине у употребу“ са аспекта књиговодственог евидентирања (дефинисано Правилником о рачуноводству Дистрикта) доводи се у једнакост са стављањем имовине у употребу са техничког аспекта (дефинисано Законом о просторном планирању и грађењу). Такође, ревизија је уочила да се термин „стављања имовине у употребу, односно коришћење“ са аспекта књиговодственог евидентирања доводи у једнакост са коришћењем имовине (по Закону о управљању јавном имовином).

Са друге стране, занемарује се стварна употреба имовине Дистрикта која настаје усљед установљене праксе планирања капиталног буџета Дистрикта.

Додатни проблем у процесу књиговодственог активирања имовине представља недостатак јасних информација о поступању органа јавне управе у набавци имовине у фазама (посебно у случају учешћа више органа јавне управе), као и питање књиговодственог евидентирања додатних улагања и реконструкције постојеће имовине Дистрикта.

И на крају, различита поступања органа јавне управе у процесу књиговодственог евидентирања имовине у припреми говоре у прилог томе да прописани акти за спровођење нису потпуни и јасни.

- **Евиденција имовине у припреми не води се на начин који омогућава анализу проблема.**

Органи јавне управе нису уложили напор да успоставе сопствене евиденције имовине у припреми, већ се у свом раду ослањају на податке добијене од Дирекције за финансије. Са друге стране, налази ревизије указују да књиговодствена евиденција Дирекције за финансије (која је евидентичар финансијских промјена на сталним средствима) није успостављена на начин који обезбјеђује вршење анализа којима би се утврдила уска грла у процесу активирања имовине, а на основу чега би се могле благовремено планирати и спроводити корективне мјере. Напријед наведено резултирало је тиме да се у књиговодственој евиденцији налази велики број евидентиране имовине Дистрикта у припреми.

Током спровођења ревизије дио органа јавне управе је започео са анализама уских грла у процесу књиговодственог стављања имовине у употребу.

4.2. Органи јавне управе Дистрикта нису ефикасни у поступку књиговодственог стављања имовине у употребу

На основу спроведене ревизије може се закључити да су органи јавне управе у пракси неефикасни и неблаговремени у поступку стављања имовине Дистрикта у употребу што резултира веома ниским степеном књиговодственог активирања имовине у припреми и посљедично започињању обрачуна амортизације, а самим тим тачном и истинитом приказивању финансијског положаја Дистрикта.

Одјељење за јавне послове је од половине 2021. године установило процедуру по којој се новостечена стална средства стављају у употребу.

Други органи јавне управе нису установили јасну и јединствену процедуру за активацију имовине Дистрикта у припреми, односно у процесу активирања имовине у припреми нису утврдили носиоце активности и кораке у процесу.

За књиговодствену активацију имовине у припреми која је ранијих година набављена и/или реконструисана или су пак вршена додатна улагања ниједан орган јавне управе није установио процедуру која дефинише надлежности и кораке у процесу књиговодственог активирања имовине у припреми.

Као посебан изазов, у оваквој ситуацији, пред органе јавне управе се поставља даље планирано поступање са имовином која није Дистриктова, имовином која је у стварној употреби али без употребне дозволе, имовином у чијем стицању су учествовала два или више органа јавне употребе, имовином чије се стицање у потпуности неће остварити, а посебно улагања у реконструкцију имовине.

4.3. Књиговодствено стање је стварно стање имовине Дистрикта

Осим пописне комисије Канцеларије за управљање јавном имовином, друге пописне комисије се нису додатно ангажовале у процесу активације имовине у припреми Дистрикта.

Тиме што се у извјештајима о попису органа јавне управе, осим изношењем укупног финансијског показатеља, пописна комисија није додатно ангажовала на утврђивању стварног стања имовине евидентиране као средства у припреми, руководиоци органа јавне управе нису имали благовремену и потпуну информацију о имовини у припреми која је евидентирана на њиховој организационој јединици. Посљедично, Централна

пописна комисија, недостатком веће посвећености пописних комисија органа јавне управе, није имала довољно показатеља и анализа како би Владу извјестила о имовини у припреми Дистрикта и предложила корективне мјере.

На крају, умјесто да се стварно стање имовине Дистрикта усаглашава с књиговодственом евиденцијом имовине, у Дистрикту се књиговодствено стање често узима као стварно стање.

5. ПРЕПОРУКЕ

Након спроведене ревизије стекли смо увјерење да у Дистрикту није у потпуности успостављен систем књиговодствене активације имовине Дистрикта, односно да органи јавне управе у досадашњем раду нису исказали јасна усмјерења за исказивање стварног стања имовине Дистрикта кроз успостављена правила и процедуре, односно претпоставке за спровођење процеса и активности у процесу стављања имовине у употребу и усаглашавања књиговодственог и стварног стања имовине Дистрикта.

На основу спроведеног испитивања, презентованих налаза и закључака, ревизија нуди препоруке чијом је имплементацијом могуће унаприједити процес књиговодствене активације имовине кроз доношење потпуних и јасних прописа за спровођење књиговодствене активације имовине, путем вршења анализе узрока стварне употребе имовине која је књиговодствено евидентирана као имовина у припреми и благовременог доношења корективних мјера, успостављања процеса књиговодственог евидентирања имовине и евиденције имовине Дистрикта на нивоу органа јавне управе, као и посвећивања дужне пажње у извјештавању о разликама стварног и књиговодственог стања имовине у припреми.

У складу с горепоменутиим, Канцеларија за ревизију даје сљедеће препоруке:

- **Дирекција за финансије и Влада Дистрикта треба да обезбиједи потпуне, јасне и јединствене прописе за спровођење за књиговодствено активирање имовине Дистрикта.**

С обзиром на утврђене слабости органа јавне управе у процесу књиговодствене активације имовине у припреми, мислимо да би процес књиговодствене активације имовине требало прецизније прописати како би органи јавне управе имали довољно информације за поступање и јединствен приступ. Уочене слабости у самом поимању књиговодственог термина стављања имовине у употребу (активације), недостатак информација и знања у процесу искњижавања вриједности код реконструкције имовине, фазног стицања имовине и стицања имовине учешћем више органа јавне управе упућује да су ти елементи недовољно прописани. Иако је Дирекција за финансије надлежна за доношење подзаконских аката у области финансија, с обзиром на познате недостатке у планирању капиталног буџета Дистрикта и његовој реализацији, сматрамо да би за обезбјеђење потпуних, јасних и јединствених прописа за спровођење било потребно да се укључи и Влада Дистрикта у изради истих.

- **Неопходно је да Влада Дистрикта размотри могућности и модалитете суштинског преиспитивања и анализе имовине Дистрикта која је књиговодствено евидентирана као имовина у припреми са циљем доношења корективних мјера.**

Без обзира који начин Влада Дистрикта изабере, неопходно је да суштински преиспита и анализира имовину Дистрикта која је књиговодствено евидентирана као имовина у припреми како би се утврдила уска грла у процесу и донијеле корективне мјере а посебно за имовину која се суштински користи и троши а књиговодствено евидентира као имовина у припреми.

- **Органи јавне управе унутар својих организационих дијелова треба да успоставе/пропишу процедуре по корацима и надлежностима ради благовременог достављања обавјештења Дирекцији за финансије о активирању имовине у припреми.**

Процес благовременог достављања обавјештавања о активирању имовине Дистрикта код органа јавне управе није прописан по корацима и надлежностима, што резултира недостатком надлежности и одговорности за спровођење процеса. Позитиван примјер је успостављена пракса у активирању имовине Одјељења за јавне послове.

- **Органи јавне управе треба да обезбиједу евиденцију имовине Дистрикта која се књиговодствено води на њиховим организационим јединицама на начин који пружа могућност вршења анализа са циљем утврђивања стварног стања имовине и претпоставки за њено благовремено књиговодствено активирање.**

Ради утврђивања предуслова за исказивање стварног стања имовине Дистрикта и спровођења анализа стања и процеса неопходно је да органи јавне управе обезбиједу сопствене свеобухватне евиденције имовине коју набављају/стичу, од одобрених средстава, набавке, изградње/куповине/донације, до стављања у употребу и евентуалне реконструкције имовине. Базу знања о имовини треба да чини евиденција, а не људски ресурси који су били укључени у поступак стицања имовине Дистрикта. Органи јавне управе одговорни су за тачност података јер књиговодствена евиденција Дирекције за финансије садржи искључиво елементе достављене од органа јавне управе.

- **Органи јавне управе треба да обезбиједу да се приликом годишњег пописа имовине дужна пажња посвети имовини у припреми с циљем да се Влада извјести о утврђеним разликама између стварног и књиговодственог стања имовине у припреми Дистрикта.**

ади што реалнијег финансијског извјештавања Дистрикт је дужан да посвети посебну пажњу вредновању имовине. Неактивирање имовине у књиговодственим евиденцијама може имати утицаја на фер презентацију Биланса стања Дистрикта у дијелу прецењивања вриједности сталних средстава и извора средстава и то за износ необрачунате амортизације. Посвећивање дужне пажње у процесу пописивања имовине у припреми и извјештавања Владе о спроведеним анализама узрока неактивирања имовине у припреми, неопходан је услов успостављања система књиговодствене активације имовине Дистрикта.

Тим за ревизију

Ивана Гаврић, вођа тима

Љубица Домић, члан тима

ПРИЛОЗИ

Имовина Брчко дистрикта БиХ у припреми

На контима главне категорије 010000 – Стална средства, поткатогије 011000 – Стална средства евидентира се: земљиште, шуме, вишегодишњи засади, грађевине, опрема, остала стална средства, стална средства у облику права, стална средства у припреми, стална средства ван употребе, ревалоризација сталних средстава и исправка вриједности сталних средстава.

Стална средства у припреми евидентирају се на групи 011600.

Табела 1: Књиговодствена евиденција сталних средстава у припреми Дистрикта по аналитичким контима

Класа	Главна категорија	Поткатогија	Главна група	Подгрупа	Аналитички conto	ОПИС
000000	010000	011000	011600			Стална средства у припреми
				011610		Грађевине у изградњи
					011611	Зграде
					011612	Станови
					011613	Остали објекти
					011614	Остале зграде
				011620		Објекти водовода, канализације и депоније смећа
					011621	Објекти водовода, канализације
					011622	Објекти за депоније смећа
				011630		Објекти електродистрибуције
					011631	Трафостанице
					011632	Електропостројења
					011633	Подземни водови електроенергетске мреже
					011634	Надземни водови електроенергетске мреже
				011640		Остали објекти
					011641	Вањска освјетљења, плочници и ограде
					011642	Путеви и мостови
					011643	Водени путеви, морске и ваздушне луке
					011644	Саобраћајни плато
					011645	Надстрешнице
					011646	Објекти царине
					011647	Спортски терени
					011648	Путеви у изградњи
					011649	Остали објекти

Табела 2: Књиговодствена евиденција сталних средстава у припреми по аналитичким и субаналитичким контима

Главна група	Подгрупа	Аналитички конто	Субаналитички конто	ОПИС
011600				Стална средства у припреми
	011610			Грађевине у изградњи
		011611		Зграде
			0116110001	Зграде домова културе
			0116110002	Зграде спортске дворане
			0116110003	Зграде мјесне заједнице
		011612		Станови
		011613		Остали објекти
			0116130001	Вјерски објекти
		011614		Остале зграде
	011620			Објекти водовода, канализације и депоније смећа
		011621		Објекти водовода, канализације
			0116210001	Канализациона мрежа
			0116210002	Бунари
			0116210003	Водоводна мрежа
		011622		Објекти за депоније смећа
	011630			Објекти електродистрибуције
		011631		Трафостанице
		011632		Електропостројења
		011633		Подземни водови електроенергетске мреже
		011634		Надземни водови електроенергетске мреже
	011640			Остали објекти
		011641		Вањска освјетљења, плочници и ограде
		011642		Путеви и мостови
			0116420001	Мостови
			0116420002	Путеви
			0116420003	Тротоари и паркиралишта
		011643		Водени путеви, морске и ваздушне луке
			0116430001	Корита ријека и потока
		011644		Саобраћајни плато
		011645		Надстрешнице
		011646		Објекти царине
		011647		Спортски терени
		011648		Путеви у изградњи
		011649		Остали објекти
			0116490001	Паркови и зелене површине
			0116490002	Гробља и мезарја

Табела 3: Упоредни показатељи евидентираних износа сталних средстава у употреби и сталних средстава у припреми у Дистрикту

НА ДАН 31. 12.	НАБАВНА ВРИЈЕДНОСТ СТАЛНИХ СРЕДСТАВА ДИСТРИКТА из Биланса стања (БС) Дистрикта (укључена и вриједност средстава у припреми)	НАБАВНА ВРИЈЕДНОСТ СТАЛНИХ СРЕДСТАВА У ПРИПРЕМИ – Годишњи извјештај о извршењу буџета лист А – НА КОЈУ СЕ НЕ ОБРАЧУНАВА АМОРТИЗАЦИЈА	НАБАВНА ВРИЈЕДНОСТ СРЕДСТАВА У УПОТРЕБИ НА КОЈУ СЕ ОБРАЧУНАВА АМОРТИЗАЦИЈА	АКУМУЛИРАНА АМОРТИЗАЦИЈА (исправка вриједности) из БС	НЕОТПИСАНА ВРИЈЕДНОСТ СТАЛНИХ СРЕДСТАВА из Биланса стања (БС) Дистрикта
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