



**ГЛАВНА СЛУЖБА ЗА РЕВИЗИЈУ
ЈАВНОГ СЕКТОРА РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ**

**ГОДИШЊИ РЕВИЗОРСКИ ИЗВЈЕШТАЈ
за 2018. годину**

сачињен у складу са чланом 21, став 6.
Закона о ревизији јавног сектора Републике Српске
(„Службени гласник Републике Српске“, бр. 98/05 и 20/14)

Бања Лука, август 2018. године

Садржај:

УВОД	1
1. Ревизије које проводи Главна служба за ревизију	3
2. Финансијске ревизије у извјештајном периоду	5
2.1. Финансијске ревизије за 2016. годину проведене од 1.9. до 31.12.2017.....	6
2.1.1. <i>Финансијске ревизије предузећа</i>	6
2.1.2. <i>Финансијске ревизије јавних установа</i>	8
2.1.2. <i>Финансијске ревизије јединица локалне самоуправе</i>	11
2.2. Ангажовања проведена од 1.9. до 31.12.2017. године на провјери статуса датих препорука	15
2.3. Финансијске ревизије за 2017. годину проведене од 1.1. до 31.8.2018.....	16
2.3.1. <i>Финансијске ревизије корисника буџета Републике</i>	17
2.3.2. <i>Финансијске ревизије фондова социјалне заштите</i>	32
2.3.3. <i>Финансијске ревизије јединица локалне самоуправе</i>	35
2.3.4. <i>Препоруке дате субјектима ревизије у извјештајном периоду</i>	40
2.4. Ангажовања на провјери статуса датих препорука за 2015. год.	41
3. Планиране и проведене ревизије учинка	42
3.1. Општи закључци актуелног циклуса ревизије учинка	45
3.1.1. Извод из појединачног извјештаја ревизије учинка (2017. године).....	46
3.1.2. Изводи из појединачних извјештаја ревизије учинка у 2018. год.....	47
3.2. Провођење препорука	52

УВОД

У складу са одредбама члана 21., став 6. Закона о ревизији јавног сектора Републике Српске ("Службени гласник Републике Српске", бр. 98/05 и 20/14), Главна служба за ревизију јавног сектора Републике Српске (у даљем тексту: Главна служба за ревизију) обавезна је да Народној скупштини Републике Српске поднесе Годишњи ревизорски извјештај у којем обухвата најважније налазе и препоруке из финансијске ревизије и ревизије учинка за протекли извјештајни период и који се доставља заједно са извјештајем о ревизији Консолидованог годишњег финансијског извјештаја за кориснике буџета Републике Српске. На тај начин, Годишњи ревизорски извјештај за 2018. годину се односи на период од 1. септембра до 31. децембра 2017. године, односно на ревизије проведене у складу са годишњим планом ревизија за 2017. годину и на период од 1. јануара до 31. августа 2018. године.

Врховне ревизорске институције у свакој земљи уобичајено имају значајну улогу у ревизији система и процеса управљања јавним средствима. Као такве, оне континуирано доприносе стабилности система финансијског управљања, јачању транспарентности и одговорности свих корисника јавних средстава у оквиру свеукупне јавне потрошње. У складу са законом, Главна служба за ревизију је у свом раду, обавезна да примјењује INTOSAI¹ стандарде ревизије и ревизорске стандарде Међународне федерације рачуновођа (IFAC²). Скуп стандарда ревизије развијених од стране INTOSAI (у даљем тексту: ISSAI³) обухватају четири нивоа стандарда, начела и принципа битних за законом прописану екстерну ревизију у јавном сектору и то:

- Ниво 1: Основне принципе,
- Ниво 2: Предуслове за функционисање врховних ревизорских институција,
- Ниво 3: Основне принципе ревизије и
- Ниво 4: Смјернице за ревизију.

По важећој класификацији:

Ниво 1 ISSAI ревизорских стандарда обухвата основне принципе битне за функционисање врховних ревизорских институција, садржане у Лимској декларацији о смјерницама за начела ревизије. Кључни принцип промовисан овом декларацијом односи се на независност врховне ревизорске институције у институционалном, организационом и функционалном смислу.

Ниво 2 ISSAI, поред осталог, обухвата Мексичку декларацију о независности врховних ревизорских институција, INTOSAI смјернице за добре праксе повезане са независношћу врховних ревизорских институција, принципе транспарентности и одговорности, кодекс етике, као и принципе контроле квалитета.

¹ INTOSAI је акроним назива „The International Organisation of Supreme Audit Institutions“, односно Међународна организација врховних ревизорских институција.

² IFAC, тј. Међународна федерација рачуновођа је глобална организација професионалних рачуновођа и ревизора, са преко 175 организација чланица из више од 130 земаља и правних система. (Извор: www.ifac.org)

³ ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions) је скуп стандарда за ревизију јавног сектора развијен од стране Међународне организације врховних ревизорских институција.

Ниво 3 ISSAI обухвата основне принципе ревизије јавног сектора, основне принципе финансијске ревизије, основне принципе ревизије учинка, те основне принципе ревизије усклађености.

Коначно, нивоом 4 ISSAI обухваћени су међународни стандарде ревизије (IFAC) који су допуњени посебним смјерницама и упутствима релевантним за финансијску ревизију ентитета јавног сектора коју проводе врховне ревизорске институције, те смјернице за ревизију учинка и ревизију усклађености.

У свом раду, ревизори Главне службе за ревизију се ослањају на методологије које представљају основ за професионално дјеловање службе и то:

- Методологију за финансијску ревизију,
- Методологију за ревизију учинка и
- Методологију контроле квалитета.

Ове методологије су у највећој могућој мјери ажуриране и усклађене са ISSAI смјерницама и другим релевантним стандардима и правилима садржаним у оквиру међународних ревизорских стандарда који се у Републици Српској примјењују у провођењу екстерне јавне ревизије, чиме је обезбијеђено да Главна служба за ревизију функционише као независан и професионалан институционални облик парламентарног надзора у Републици Српској.

1. Ревизије које проводи Главна служба за ревизију

У складу са одредбама Закона о ревизији јавног сектора Републике Српске (у даљем тексту: Закон), Главна служба за ревизију је у извјештајном периоду вршила финансијске ревизије и ревизије учинка, а према раније утврђеном годишњем плану ревизија. У извјештајном периоду, тј. од 1. септембра 2017. године до 31. августа 2018. године није било других специфичних (посебних) ревизија према чл. 13. став 1. тачка в) Закона.

Главна служба за ревизију је Законом овлашћена да врши ревизију: Народне Скупштине Републике Српске, Службе предсједника Републике Српске, Генералног секретаријата Владе Републике Српске, министарства и других републичких органа, Вијећа народа Републике Српске, свих других буџетских институција које се финансирају из буџета, затим фондова и других ванбуџетских институција основаних посебним законом, буџета општина и градова у Републици Српској, те средстава додијелених из буџета институција/организација и било којих средстава која су било којој институцији обезбијеђена за реализацију пројеката од стране међународних организација, као зајам или донација за Републику.

Предмет финансијске ревизије су финансијски извјештаји које корисници буџета Републике, општина или градова, ванбуџетски фондови, управне организације, јавна предузећа, јавне установе и други субјекти јавног сектора за једну фискалну/календарску годину сачињавају и достављају у складу са важећим рачуноводственим оквиром у Републици Српској.

Руководства ревидираних институција одговорна су за припрему и фер презентацију информација у финансијским извјештајима. Ова одговорност обухвата осмишљавање, примјену и одржавање интерних контрола које су релевантне за припрему и фер презентацију финансијских извјештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед преваре и грешке. Поред одговорности за припрему и фер презентацију финансијских извјештаја, руководства су, такође, одговорна да осигурају да су активности, финансијске трансакције и информације исказане у финансијским извјештајима у складу са прописима којима су регулисане.

Ревизорско мишљење о томе да ли финансијски извјештаји ревидираног субјекта истинито и објективно приказују, у свим материјално значајним аспектима, финансијско стање имовине и обавеза на дан билансирања; новчане токове, приходе, примитке, расходе и издатке, као и извршење буџета (за буџетске кориснике), у складу са прописаним оквиром финансијског извјештавања за јавни сектор важећим у Републици Српској, изражава се у стандардизованој форми у складу са ISSAI, а оно може бити: немодификовано или тзв. позитивно, односно мишљење без квалификација и модификовано мишљење које има три врсте (мишљење са резервом, негативно мишљење и уздржавајуће мишљење).

Заједно са финансијском ревизијом појединачних субјеката, Главна служба за ревизију проводи и ревизију усклађености, и сходно ISSAI 4000, о томе изражава посебно „мишљење о усклађености“ које се односи на то да ли су активности, финансијске трансакције и информације исказане у финансијским извјештајима усклађене са значајним законским и другим прописима којима су

регулисане. Врсте мишљења су као и код мишљења о финансијским извјештајима, те је тако могуће да једном субјекту за исти ревидирани период буде изражено различито мишљење о финансијским извјештајима и о усклађености, с обзиром на то да одређене неусклађености могу бити значајне, али да немају значајан утицај на исказе у финансијским извјештајима.

Ревизије учинка проводе ревизори у оквиру посебног сектора Главне службе за ревизију (Сектор ревизије учинка), тако да је могуће да одређени буџетски корисник или други ентитет јавног сектора буде истовремено предмет и финансијске ревизије (укључујући ревизију усклађености) и ревизије учинка. Основни разлог за то је сама природа ревизије учинка која подразумијева испитивање активности, програма и пројеката у надлежности Владе Републике Српске и институција јавног сектора у погледу економичности, ефикасности и ефективности, те се том ревизијом обично обухвата више година и више субјеката повезаних истом темом ревизије учинка. Извјештаји ревизије учинка су, између осталог, и у функцији промовисања доброг управљања и јавности рада институција јавног сектора, а поред налаза који су директно везани за одређену тему/предмет ревизије учинка, садрже закључке и препоруке које су адресиране ентитетима из јавног сектора у складу са њиховим улогама, надлежностима и одговорностима.

По завршетку сваке ревизије Главна служба за ревизију припрема нацрт извјештаја о ревизији и доставља га лицу које руководи институцијом ради давања писмених примједби. Рок за достављање примједби је 15 дана по пријему нацрта извјештаја о ревизији, а Главна служба за ревизију дужна је размотрити ове примједбе прије припреме коначног извјештаја, а коначан извјештај допунити прихваћеним примједбама. Главна служба за ревизију доставља коначан извјештај свакој ревидираној институцији и другим корисницима у складу са Законом, и исти објављује на властитој интернет-страници (www.gsr-rs.org), чиме сви ревизорски извјештаји постају јавно доступни.

На основу препорука датих у извјештају о ревизији, субјекти којима су препоруке упућене дужни су да (Главној служби за ревизију, Министарству финансија и надлежном скупштинском одбору) у року од 60 дана од пријема коначног извјештаја доставе акциони план за спровођење препорука, односно преглед мјера и радњи које су предузете ради превазилажења пропуста и неправилности утврђених у ревизорском извјештају.

У свим ревизорским извјештајима гдје је присутан континуитет у ревизији наводе се налази и закључци у вези са провођењем препорука датих у претходном извјештају о ревизији. За субјекте и ревизије које се не врше у континуитету Главна служба за ревизију проводи посебне врсте ангажмана на провјери статуса раније датих препорука и о томе се издаје извјештај у облику закључка да ли су и у којој мјери дате препоруке проведене.

Главна служба за ревизију је успоставила Јавни регистар препорука (посебно за финансијске ревизије и ревизије учинка), с циљем да се на јединствен и систематичан начин заинтересованим корисницима прикажу све препоруке које Главна служба за ревизију упућује ревидираним институцијама јавног сектора, као и њихов статус у погледу проведености. Регистар препорука је доступан на интернет страници Главне службе за ревизију и омогућује претрагу по различитим параметрима.

2. Финансијске ревизије у извјештајном периоду

У извјештајном периоду, тј. од 1. септембра 2017. године до 31. августа 2018. године провођене су финансијске ревизије у складу са плановима ревизијских активности за 2017. и 2018. годину. Укупно је за извјештајни период проведено 63 финансијске ревизије које, како је то претходно објашњено, обухватају ревизију финансијских извјештаја и заједно с њом ревизију усклађености:

- појединачних корисника буџета Републике (38 извјештаја),
- фондова социјалне заштите (4),
- јединица локалне самоуправе (11),
- јавних установа (6),
- јавних предузећа (3), те
- финансијска ревизија Консолидованог годишњег финансијског извјештаја за кориснике прихода буџета Републике Српске за 2017. годину који, поред података који су обухваћени извјештајима појединачних корисника буџета Републике, укључује и стања из финансијских извјештаја и трансакције које се обављају само на нивоу Републике.

На основу проведених финансијских ревизија за претходно побројане субјекте дата су сљедећа мишљења:

- мишљење за финансијске извјештаје:
 - позитивно за 25 субјеката;
 - мишљење са резервом за 38 извјештаја.
- мишљење за усклађеност:
 - позитивно за 30 субјеката;
 - мишљење са резервом за 33 извјештаја.

Уз позитивна мишљења и мишљења са резервом код неких субјеката у посебном дијелу извјештаја наведено је и тзв. „скретање пажње“ на одређена питања и ситуације који су предвиђени ISSAI 1706 и 4000, односно на чињенице које нису имале утицаја на ревизијско мишљење, али су у складу са стандардима ревизије ревизори процијенили да је потребно да се корисницима финансијских извјештаја те чињенице нагласе, јер неке од њих могу у наредном периоду имати утицаја на мишљење о финансијским извјештајима или о усклађености пословања, а неке захтјевају свеобухватнија рјешења у погледу организације, планирања или нормативне регулативе. Такве чињенице обично зависе од будућих радњи или догађаја који нису под директном контролом субјекта ревизије или се односе на околности на које нижи буџетски корисници нису могли утицати.

У наставку су конкретније наведени најзначајнији налази и препоруке проведених финансијских ревизија у периоду 1. септембар – 31. децембар 2017. године (ревидирани период 2016. година) и у периоду 1. јануара – 31. августа 2018. године (ревидирани период 2017. година).

Овдје је битно нагласити да, иако су проведене све законом и планом предвиђене ревизије финансијских извјештаја, а број и структура извјештаја не одступа од годишње реализације низа претходних година, да кадровски, просторни и технички капацитет Главне службе није на нивоу који може да

обухвати све или већину субјеката који могу бити предмет ревизије јавног сектора. У том смислу, јачање капацитета Главне службе би у наредном периоду омогућило и већи обухват субјеката јавног сектора или краћи временски период између двије ревизије код оних субјеката гдје се ревизија не проводи континуирано из године у годину.

2.1. Финансијске ревизије за 2016. годину проведене од 1.9. до 31.12.2017.

У складу са планом ревизијских активности за 2017. годину, у периоду од 01.09. до 31.12.2017. године, Сектор финансијске ревизије завршио је 15 планираних ревизија за извјештајни период 2016. године које обухватају:

- 3 ревизије предузећа,
- 6 ревизија јавних установа (центри за социјални рад) и
- 6 ревизија јединица локалне самоуправе.

У оквиру 15 обављених ревизија у периоду од 1.9. до 31.12.2017. године дато је укупно 176 препорука, од којих:

- 117 за отклањање грешака и неправилности везаних за финансијске извјештаје и
- 59 препорука за отклањање узрока неусклађености пословања.

За три ревидирана привредна друштва дата је 31 препорука, од којих:

- 23 везане за отклањање грешака и неправилности у финансијском извјештавању,
- 8 које се односе на усклађеност.

Центрима за социјални рад дате су укупно 52 препоруке, од којих:

- 34 везане за финансијске извјештаје,
- 18 које се односе на усклађеност.

Од укупног броја датих препорука, највећи број препорука дат је јединицама локалне самоуправе, укупно 93 препоруке, од којих се:

- 60 односи на отклањање грешака и неправилности везаних за финансијске извјештаје и
- 33 односи на усклађеност са прописима.

2.1.1. Финансијске ревизије предузећа

Три финансијске ревизије јавних предузећа за 2016. годину се односе на ревизије:

- ЈП „Аквана“ Бања Лука,
- ЈП Противградна превентива Републике Српске, а.д Градишка и
- Поште Српске, а.д. Бања Лука.

Врста датих мишљења и број препорука за ова предузећа наведени су у Табели бр. 1.

Табела 1: Преглед финансијских ревизија предузећа за 2016. годину и изражених ревизорских мишљења (период ревизије од 01.09. до 31.12.2017. године)

РБ	Субјект ревизије	Ревизијско мишљење		Број датих препорука	
		Финансијски извјештаји	Усклађеност	Финансијски извјештаји	Усклађеност
1.	ЈП „Аквана“ Бања Лука	мишљење са резервом	позитивно	7	3
2.	ЈП Противградна превентива Републике Српске, а.д. Градишка	мишљење са резервом	мишљење са резервом	12	3
3.	Поште Српске, а.д. Бања Лука	позитивно са с.п.	позитивно	4	2

Приликом формирања ревизијског мишљења, размотрена су и она питања која не утичу на модификацију мишљења, али су значајна у тој мјери да буду наглашена кроз тзв. „скретање пажње“. Тако је за сва три ревидирана привредна субјекта уз мишљење о финансијским извјештајима скренута пажња на одређена питања.

ЈП „Аквана“ Бањалука, д.о.о. Основ за мишљење са резервом на финансијске извјештаје су грешке у финансијским извјештајима које се односе на: погрешну класификацију прихода (од продаје учинака); погрешну класификацију расхода (за зараде и накнаде зарада; залихе и трошкове службеног путовања); признавање обавезе по основу камата на репрограмиране пореске обавезе које на наплату доспијевају у будућем периоду; погрешно исказане упоредне податке који се односе на претходну годину на позицијама обавеза и неизвршену процјену и објелодањивање сталности пословања у складу са Међународним рачуноводственим стандардима. Ревизори су скренули пажњу на судски спор у којем се субјект ревизије јавља као тужена страна, те иако руководство сматра да по наведеном основу предузеће неће нити изложено значајним материјалним губицима, није извршено резервисање средстава у случају, евентуално неповољног исхода. Извјештај је објављен 6.12.2017. године.

ЈП „Противградна превентива Републике Српске“, а.д. Градишка. Основ за мишљење са резервом на финансијске извјештаје су грешке у финансијским извјештајима који се односе на: погрешну класификацију прихода; грешке у обрачуну амортизације (због чега су расходи амортизације потцијењени); није вршена исправно процјена потраживања и евидентирање сумњивих и спорних потраживања у складу са подзаконским актима која то регулишу; погрешну класификацију кредита по рачуну; погрешну класификацију примљених донација; попис; ванбилансну евиденцију; биланс новчаних токова; неизвршену процјену и објелодањивање сталности пословања у складу са Међународним рачуноводственим стандардима и друга неопходна објелодањивања у напоменама уз финансијске извјештаје. Ревизори су скренули пажњу на евидентан проблем наплате накнаде од физичких и правних лица који су власници, корисници или уживаоци обрадивог пољопривредног земљишта.

Основ за мишљење са резервом у оквиру извјештаја за усклађеност односи се на: недоношење петогодишњег и годишњег програма пословања, признавање накнаде трошкова за коришћење сопственог аутомобила члановима надзорног

одбора и на то што није одлучивано о распореду добити за 2016. годину, како је прописано чланом 36. Закона о јавним предузећима. Извјештај је објављен 8.12.2017. године.

Поште Српске, а.д. Бања Лука, уз позитивно мишљење за финансијске извјештаје, дакле не изражавајући резерву на дато мишљење ревизори су скренули пажњу на то да предузеће за одређене непокретности исказане у пословним књигама не посједује доказе о власништву (те је у току поступак усклађивања са стањем у земљишним књигама) и на чињеницу да је Пореска управа Републике Српске по основу више рјешења извршила принудну наплату пореског дуга (увећаног за затезне камате и трошкове), док су истовремено постојала ненаплаћена потраживања од Пореске управе и других буџетских корисника, у значајном износу, за које нису извршене пријаве обавеза од стране буџетских корисника у систем мултилатералне компензације, због чега је предузеће остало без могућности наплате наведених потраживања. Извјештај је објављен 26.12.2017. године.

2.1.2. Финансијске ревизије јавних установа

У периоду од 01.09. до 31.12.2017. године завршено је шест финансијских ревизија јавних установа (за 2016. годину), а свих шест установа су центри за социјални рад.

Врста датих мишљења и број препорука за ове јавне установе наведени су у Табели бр. 2.

Табела 2: Преглед финансијских ревизија јавних установа за 2016. годину и изражених ревизорских мишљења (период ревизије од 01.09. до 31.12.2017. године)

РБ	Субјект ревизије	Ревизијско мишљење		Број датих препорука	
		Финансијски извјештаји	Усклађеност	Финансијски извјештаји	Усклађеност
1.	ЈУ Центар за социјални рад Требиње	позитивно	мишљење са резервом	2	3
2.	ЈУ Центар за социјални рад Зворник	мишљење са резервом	мишљење са резервом	10	4
3.	ЈУ Центар за социјални рад Бања Лука	мишљење са резервом	мишљење са резервом	7	1
4.	ЈУ Центар за социјални рад Приједор	мишљење са резервом	мишљење са резервом	2	3
5.	ЈУ Центар за социјални рад Бијељина	позитивно	мишљење са резервом	3	4
6.	ЈУ Центар за социјални рад Добој	мишљење са резервом	мишљење са резервом	10	3

За све јавне установе, центре за социјални рад, код којих је вршена ревизија карактеристично је скретање пажње у оквиру извјештаја о ревизији усклађености, које се односи на системско питање које је изван надлежности појединачне установе, наиме: измјенама и допунама Закона о социјалној заштити, дефинисано је да се на права и обавезе које настају по основу радног односа примјењује: „закон који регулише област радних односа, закон који регулише обрачун плата и других примања запослених у јавним службама и колективни уговори“, док је чланом 1. Закона о платама запослених у јавним службама дефинисано да се овај закон примјењује на запослене у „јавним

установама социјалне заштите чији је оснивач Република Српска“. С обзиром на то да је, у складу са Законом о социјалној заштити, јединица локалне самоуправе оснивач центра за социјални рад, остало је недефинисано којим прописом је регулисан обрачун плата и других примања запослених у центрима за социјални рад.

Центар за социјални рад Требиње – уз позитивно мишљење о финансијским извјештајима дато је мишљење са резервом на усклађеност пословања, а основ за мишљење са резервом везан је за сљедеће: именовање директора извршено је без претходно прибављене сагласности ресорног министарства; благајничко пословање није вршено како је то уређено одговарајућим подзаконским актом; дио набавки роба, радова и услуга није проведен у складу са Законом о јавним набавкама; буџет није у потпуности припремљен и донесен према јединственој економској буџетској класификацији, сходно одредбама Закона о буџетском систему и одговарајућег правилника.

Центар за социјални рад Зворник. Основ за мишљење са резервом за финансијске извјештаје односи се на грешке у финансијском извјештају услед којих дио позиција није правилно исказан: непотпуно су евидентирана потраживања; није извршена корекција потраживања по основу рочности; није извршен обрачун амортизације на средства која су добијена путем донације; нису евидентирана потраживања од штићеника који имају статус пензионера, по основу личног учешћа у трошковима смјештаја у специјализоване установе; због погрешног књиговодственог третмана уплате трансфера од стране ресорног министарства прецијењени су примици по основу датих зајмова; погрешно су евидентирани расходи по судским рјешењима; попис није проведен у складу са одговарајућим правилником и образложења уз финансијске извјештаје нису састављена у складу са захтјевима међународних рачуноводствених стандарда и одговарајућег правилника.

Основ за мишљење са резервом у извјештају о усклађености садржи значајне ревизијске налазе који се односе на: недостатке система интерних контрола; одступања од одредби Закона о јавним набавкама; одступања од Закона о буџетском систему Републике Српске, јер буџетски захтјев за 2016. г. није сачињен благовремено, исти нема прописану форму и не садржи све потребне податке; те нису планирани издаци за измиривање обавеза из ранијих периода, што је све као посљедицу имало и неправилно евидентирање појединих расхода. Скретање пажње уз мишљење о усклађености, поред системског питања као што је већ претходно наведено (регулатива везане за обрачун личних примања запослених у центрима за социјални рад чији је оснивач јединица локалне самоуправе) упућује и на то да Град Зворник (оснивач) није сходно Закону о фискалној одговорности сачинио план за измирење неизмирених обавеза, којим би биле обухваћене и обавезе центра за социјални рад.

Центар за социјални рад Бања Лука као основ за мишљење са резервом за финансијске извјештаје има сљедеће: попис није извршен у складу са свим одредбама одговарајућег правилника, неисправно је евидентирана набавка софтвера и образложења уз финансијски извјештај не пружају додатне информације приказане у том извјештају (о имовини, судским споровима, значајнијим расходима). Без утицаја на дато мишљење о финансијским извјештајима, скренута је пажња на потребу да се у сарадњи са Градом Бања

Лука наставе започете активности око рјешавања имовинско-правних односа везано за непроизведену имовину у сталним средствима и у складу с тим донесу рачуноводствене политике којима ће се прописати начин признавања, евидентирања и одржавања стамбених јединица. Основ за мишљење с резервом о усклађености су одступања од примјене Закона о јавним набавкама.

Центар за социјални рад Приједор – мишљење са резервом о финансијским извјештајима заснива се на сљедећем: вриједност имовине је потцијењена јер није извршено признавање и вредновање земљишта на којем се налази зграда установе (градилиште са двориштем); није извршено признавање и вредновање стамбеног објекта, који је на позицији пољопривредног земљишта евидентиран као недовршени стамбени објекат за привремено збрињавање корисника социјалне заштите; образложења уз финансијске извјештаје нису сачињене у складу са рачуноводственим стандардима и правилником о финансијском извјештавању за буџетске кориснике. Основ за мишљење с резервом о усклађености садржи сљедеће: интерна акта нису редовно усаглашавана са законским и подзаконским прописима; на Правилник о унутрашњој организацији и систематизацији радних мјеста није дата сагласност оснивача; није извршено усклађивање посебних услова радних мјеста са стварним потребама, нити су јасно дефинисани називи организационих јединица, називи радних мјеста, нису систематизована радна мјеста руководиоца служби, а запошљавање није регулисано интерним актима.

Центар за социјални рад Бијељина. Основ за мишљење с резервом о усклађености је сљедећи: није систематизован довољан број стручних радника (по структури и броју) према броју становника; буџет није у потпуности припремљен, донесен и извршаван у складу са Законом о буџетском систему због тога што нису предложени издаци за измиривање обавеза из ранијих периода, а дио буџетских расхода није планиран према прописаној економској класификацији; усклађивање висине накнаде за смјештај у властиту породицу вршено је 1.8.2016. године умјесто почетком године.

Центар за социјални рад Добој. Изражено мишљење са резервом о финансијским извјештајима заснива се на сљедећем: неодговарајуће признавање прихода по обрачунском периоду; на дан билансирања није вршена процјена наплативости потраживања и класификација потраживања према рочности; није вршено евидентирање на обрачунској основи потраживања и прихода по основу учешћа у трошковима смјештаја корисника права и њихових сродника као и рефундације боловања од фондова; у оквиру дугорочно разграничених прихода по основу донације у натури (стамбеног објекта за смјештај посебних социјалних група и аутомобил) нису вршена књижења и одговарајуће корекције у складу с пословним промјенама које су се односиле на ту имовину; попис и усклађивање књиговодственог са стварним стањем имовине и обавеза нису извршени у складу са одговарајућим правилником; нису донесени интерни правилник о рачуноводству и рачуноводственим политикама и друга акта којим би уредила питања од значаја за успостављање и функционисање система књиговодства и рачуноводства у складу са законом; образложења уз финансијске извјештаје нису састављена у складу са релевантним захтјевима рачуноводствених стандарда и правилника за буџетске кориснике. Основ за мишљење са резервом о усклађености односи

се на одступања од Закона о јавним набавкама и одступања у примјени Уредбе о накнадама за службена путовања у земљи и иностранству.

Извјештаји о ревизији шест јавних установа (центара за социјални рад) су објављени у периоду од 13.12.2017. године до 11.1.2018. године.

2.1.2. Финансијске ревизије јединица локалне самоуправе

У складу са планом ревизијских активности за 2017. годину, у периоду од 01.09. до 31.12.2017. године, завршено је шест ревизија јединица локалне самоуправе (у даљем тексту: ЈЛС) за извјештајни период 2016. године, и то за четири општине (Брод, Лакташи, Вукосавље и Источни Дрвар) и два града (Источно Сарајево и Бања Лука). Врста датих мишљења и број препорука за ове ревидиране ЈЛС наведени су у Табели бр. 3.

Табела 3: Преглед финансијских ревизија јединица локалне самоуправе за 2016. и изражених ревизорских мишљења (период ревизије од 01.09. до 31.12.2017. године)

РБ	Субјект ревизије	Ревизијско мишљење		Број датих препорука	
		Финансијски извјештаји	Усклађеност	Финансијски извјештаји	Усклађеност
1.	Општина Источни Дрвар	мишљење са резервом	мишљење са резервом	7	4
2.	Општина Вукосавље	мишљење са резервом	мишљење са резервом	9	7
3.	Општина Лакташи	мишљење са резервом	позитивно	7	3
4.	Општина Брод	мишљење са резервом	мишљење са резервом	6	1
5.	Град Источно Сарајево	мишљење са резервом	мишљење са резервом	11	8
6.	Град Бања Лука	мишљење са резервом	позитивно	20	10

Због обимности навода и могуће погрешне интерпретације услед поједностављивања, у овом извјештају се не наводе сви налази ревизије који су утицали на изражавање мишљења са резервом, већ само значајни и карактеристични налази специфични за ЈЛС. Сви појединачни извјештаји су објављени у периоду од 8.12. до 29.12.2017. године и као такви доступни су на интернет-страници: <http://www.gsr-rs.org>.

Питања на која је скренута пажња

За Општину Лакташи и Град Бања Лука је уз изражено мишљење са резервом за финансијске извјештаје, дато и *скретање пажње* на сљедеће:

- Општина Лакташи је у оквиру расхода обрачунског карактера исказала расходе који по својој природи захтијевају одлив новчаних средстава и не представљају расходе обрачунског карактера како је то дефинисано одговарајућим правилником, већ представљају текуће расходе.
- У Градској управи (Града Бања Лука) је током редовног годишњег пописа констатовано да се одређен број инвестиција у току односи на припремање и опремање локација (насеља) за изградњу стамбено-пословних објеката које Град финансира у сарадњи са надлежним

министарствима, те да ће се исте активирати тек по завршетку радова на уређењу локација и комплетне инфраструктуре. Осим тога, идентификован је проблем код нематеријалне произведене имовине у припреми гдје се и даље на инвестицијама у току налазе пројекти из ранијег периода који нису пренесени на употребу. У вези с тим, градоначелник је одлуком задужио надлежна одјељења да у току 2017. године изврше анализу у циљу активирања ових инвестиција у току.

Резиме најчешћих и најзначајнијих налаза који су уврштени у основ за мишљење с резервом о финансијским извјештајима код ЈЛС

1. Презентација финансијских извјештаја у складу са Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор (скраћено: МРС-ЈС)

- У финансијским извјештајима није извршена консолидација (укључивања) свих субјеката како је то прописано (Општина Брод; Општина Вукосавље; Град Источно Сарајево);
- Напомене уз Консолидоване финансијске извјештаје Општине/Града углавном не задовољавају у потпуности захтјеве МРС ЈС 1 – Презентација финансијских извјештаја, нити члана 57. Правилника о финансијском извјештавању за кориснике прихода буџета. (Општина Брод, Општина Источни Дрвар; Општина Вукосавље; Општина Лакташи; Град Источно Сарајево; Град Бања Лука)
- Није вршена процјену наставка и сталности пословања и нису (у напоменама годишњи финансијски извјештај) дата образложења везана за сталност пословања, како је захтијевано МРС-ЈС 1. (Општина Брод; Општина Источни Дрвар; Општина Вукосавље; Општина Лакташи)
- Финансијски извјештаји у цјелини за нижег буџетског корисника који су обухваћени консолидованим финансијским извјештајем ЈЛС не одражава фер и истинито стање имовине и обавеза, као ни извршење буџета за ревидирани период (Град Бања Лука)
- Биланс новчаних токова није састављен како је прописано Правилником о финансијском извјештавању за кориснике прихода буџета (Општина Вукосавље).

2. Погрешна примјена рачуноводствених политика

- Није извршена или је извршена дјелимично процјена наплативости потраживања на крају извјештајног периода, тако да су прецијењена потраживања, а потцијењена спорна остала потраживања, исправка вриједности истих и обрачунски расходи (Општина Вукосавље; Град Источно Сарајево); није извршена корекција краткорочних пласмана, па су исти прецијењени, а обрачунски расходи потцијењени (Град Бања Лука).
- Погрешно су евидентирана потраживања за дознаке за социјалну заштиту од ресорних министарстава, умјесто у оквиру финансијских и обрачунских односа између буџетских јединица; дијелом су погрешно евидентирана пореска потраживања чиме су потцијењена дугорочна

потраживања за порезе и непореске приходе и финансијски резултат ранијих година (Општина Вукосавље).

- Није извршена класификација обавеза по кредиту у складу са роком доспијећа – краткорочне обавезе које доспијевају у року до годину дана (Општина Брод).
- Прецијењена је нефинансијска имовина у сталним средствима у припреми, за дио који је стаљен у употребу или се ради о улагањима у туђа средства (коју користи или се ради о бесповратном гранту), те није извршен потпун обрачун амортизације (Општина Брод). Општинско земљиште које је предмет продаје није класификовано као имовина намијењена продаји, а пословни простори и гараже који се издају у закуп и јавне површине од којих се остварује приход по основу паркинга нису класификовани као инвестициона имовина (Општина Брод).
- Потцијењена је вриједност опреме, као и вриједност нематеријалне имовине по основу израде просторног и урбанистичког плана општине (Општина Вукосавље); потцијењена вриједност нефинансијске имовине у корист текућих расхода (Град Источно Сарајево; Општина Источни Дрвар)
- Прецијењена је вриједност непроизведене сталне имовине (земљишта), а потцијењена је вриједност остале нематеријалне произведене имовине и дијелом финансијски резултат ранијих година (Општина Источни Дрвар).
- Исказивање прихода на готовинској основи (Град Источно Сарајево).
- Прецијењени су расходи за грантове, а потцијењени остали непоменути расходи, трансфери и нефинансијска имовина у припреми (Општина Брод)
- Прецијењени дугорочно разграничени приходи, а потцијењен финансијски резултат ранијих година и приходи обрачунског карактера. (Општина Источни Дрвар).
- Ванбилансна евиденција није у потпуности исказана у складу са одредбама правилника који регулишу питања рачуноводства и буџетских класификација (Општина Брод; Општина Вукосавље).

3. Грешке у књижењу и одступање од прописа

- Неевидентирање дијела расхода и обавеза за лична примања (Општина Брод).
- Обрачун, књижење и исплата накнада које нису предвиђене интерним правилницима о платама и накнадама (Општина Лакташи).
- Није вршено почетно признавање, одмјеравање и објелодањивање инвестиционе имовине (Општина Лакташи).
- Неевидентирање фактура за услуге мобилне телефоније услед чега су потцијењени расходи за услуге коришћења мобилног телефона, обавезе према добављачима и потраживања од запослених, по основу коришћења мобилних телефона (Општина Источни Дрвар).

- Попис и усклађивање књиговодственог са стварним стањем није у потпуности извршен у складу са одговарајућим правилником (Општина Брод; Град Источно Сарајево).

Резиме ревизијских налаза који су уврштени у основ за мишљење с резервом о усклађености код ЈЛС

1. Недоношење програма и одлука прописаних законима

- Општин Вукосавље није донијела: програм заједничке комуналне потрошње (Закон о комуналним дјелатностима); програм уређења градског грађевинског земљишта (Одлука о уређењу простора и грађевинском земљишту); програм развоја спорта и одлука о категоризацији спорта (Закон о спорту).
- Општина Брод није донијела план запошљавања (према одредби Закона о службеницима и намјештеницима у органима ЈЛС). Такође, Општина Брод није донијела програме (планове) за утрошак средстава за промјену намјене пољопривредног земљишта (Закон о пољопривредном земљишту) и за реализацију посебних мјера заштите од пожара (Закон о заштити од пожара).
- Општина Источни Дрвар није донијела План капиталних улагања и План коришћења јавних површина за 2016. годину.
- Општина Брод није донијела дугорочни план измирења неизмирених обавеза и нису планирани и исказани издаци за измирење обавеза из претходног периода (Закон о фискалној одговорности).

2. Одступања од одредби Закона о трезору и Закона о буџетском систему

- Општина Источни Дрвар: На дан 31.12.2016. године није извршено усаглашавање помоћне евиденције сталних средстава са главном књигом (Закон о трезору).
- Општина Брод није на адекватан начин управљала ликвидношћу (Закон о буџетском систему).

3. Одступање од Закона о јавним набавкама

- Примјена неодговарајућег поступка набавке (преговарачки поступак без објаве обавјештења) у Општини Брод.
- Одступања у поступцима директног споразума код нижих буџетских корисника (Град Источно Сарајево).

4. Намјенско трошење средстава

- Општина Вукосавље није обезбиједила сагласност на план утрошка средстава прикупљених од посебних водних накнада и извјештај о утрошку није достављен надлежној институцији (одступање од Закона о водама)
- У Општини Брод није успостављена методологија и критеријуми за додјелу средстава гранта, као ни систем праћења, извјештавања и контроле утрошка средстава.

2.2. Ангажовања проведена од 1.9. до 31.12.2017. године на провјери статуса датих препорука

С обзиром на то да се ревизије финансијских извјештаја јединица локалне самоуправе, јавних предузећа, јавних установа и неких других институција јавног сектора не врше сваке године, Главна служба за ревизију је у складу са расположивим ресурсима и планираним активностима вршила провјеру статуса датих препорука, односно провјеру њихове реализације и сачињени су посебни извјештаји о томе. Ради се о субјектима код којих је ревизија проведена за ревидирани период 2014. године и то: девет јединица локалне самоуправе, три акционарска друштва и једна републичка организација.

Ангажман ради пружања увјеравања ограниченог степена укључује провођење поступака у циљу прибављања довољних и адекватних ревизијских доказа о томе да су препоруке проведене на начин како је то препоручено. У том смислу, приликом ангажмана на провјери статуса датих препорука не даје се мишљење ревизора, већ закључак који, на основу Међународног стандарда ангажовања на основу којих се пружа увјеравање (ISAE 3000), може бити: позитиван, негативан, са резервом или се ревизори могу уздржати од закључка.

У Табели бр. 4 дат је преглед резултата ангажмана на провјери статуса датих препорука. Сви наведени извјештаји су објављени у периоду од 4.10.2017. до 11.1.2018. године.

Табела 4: Преглед извршених активности на провјери статуса препорука по ревизорским извјештајима за фискалну 2014. годину

РБ	Назив субјекта код којег је вршена провјера	Закључак
1.	Водовод, а.д. Прњавор	позитиван
2.	Комуналац, а.д, Дервента	резерва
3.	Жељезнице Републике Српске, а.д. Добој	резерва
4.	Републички девизни инспекторат	резерва
5.	Општина Милићи	резерва
6.	Општина Шековићи	резерва
7.	Општина Дервента	резерва
8.	Општина Рогатица	резерва
9.	Општина Рудо	резерва
10.	Општина Костајница	негативан
11.	Општина Кнежево	негативан
12.	Општина Љубиње	негативан
13.	Град Требиње	негативан

Дакле, од 13 извршених провјера статуса датих препорука:

- један субјект је провео све дате препоруке (позитиван закључак),
- осам их је довело више од половине датих препорука (закључак са резервом) и
- четири субјекта ревизије нису провели или су дјелимично провели мање од половину датих препорука (негативан закључак).

2.3. Финансијске ревизије за 2017. годину проведене од 1.1. до 31.8.2018.

Годишњим планом ревизија за 2018. годину, у периоду од 01.01. до 31.08.2018. године планирано је провођење 50 финансијских ревизија за 2017. годину, од којих је 48 завршено, док су двије ревизије у току (детаљније у табели бр. 5). Истим планом, предвиђено је провођење још 15 ревизија за 2017. годину (6 јединица локалне самоуправе и 9 домова здравља), а резултати тих ревизија ће бити презентовани у годишњем ревизорском извјештају за наредну годину.

Осим планираних и проведених финансијских ревизија у овом извјештајном периоду проведена су и 22 ангажмана на провјери статуса препорука датих у ревизорским извјештајима за 2015. годину (детаљније у Табели бр. 8).

У складу са планом ревизијских активности за 2018. годину, у ревизијском циклусу 1.1. – 31.8.2018. године Сектор финансијске ревизије провео је укупно 48 ревизија (коначан извјештај о проведеној ревизији), од чега:

- 5 ревизија јединица локалне самоуправе,
- 4 ревизије фондова социјалне заштите,
- 38 ревизија код директних буџетских корисника и
- ревизију Консолидованог годишњег финансијског извјештаја за кориснике буџета Републике.

Ревизија Консолидованог годишњег финансијског извјештаја за кориснике буџета Републике обухвата значајне сегменте буџета, буџетског и трезорског пословања (приходи буџета Републике, унутрашњи дуг, спољни дуг, финансијске трансакције, инвестиције, итд.) који се не сусрећу код појединачних буџетских корисника, те је убрајање ревизије тог извјештаја у претходни преглед само формалног карактера, јер је ревизија Консолидованог финансијског извјештаја за кориснике буџета Републике комплексна ревизија која обухвата значајне налазе из свих појединачних извјештаја о ревизији буџетских корисника уз налазе о посебним сегментима који се не налазе у тим појединачним извјештајима.

На основу Закона о ревизији јавног сектора у Републици Српској, ISSAI стандарда и Смјерница за ревизију јавног сектора, уз ревизију финансијских извјештаја за 2017. годину извршена је и ревизија усклађености пословања у складу са ISSAI 4000 – Стандард за ревизију усклађености. На основу извршених ревизија дата су одвојена мишљења за финансијске извјештаје и за усклађеност.

За 48 ревизија финансијских извјештаја које су окончане у периоду од 01.01. до 31.08.2018. године дата су сљедећа мишљења:

- мишљење за финансијске извјештаје: позитивно мишљење за 22 субјеката, мишљење са резервом за 26 извјештаја;
- мишљење за усклађеност пословања: позитивно мишљење за 27 субјеката, мишљење са резервом за 21 извјештај.

Скретање пажње на одређена питања у складу са ISSAI 1706 извршено је уз мишљење о финансијским извјештајима за четири субјеката (једно уз позитивно мишљење и три уз мишљење са резервом), а уз мишљење о усклађености код два субјекта (једно уз позитивно мишљење и једно уз мишљење са резервом).

Позитивно мишљење за финансијске извјештаје и за усклађеност пословања за 2017. годину дато је за оне финансијске извјештаје за које нису утврђене значајне грешке, неправилности и неусклађености. Ниво значајности је утврђен у складу са ISSAI стандардима и Методологијом за финансијску ревизију.

У складу са ISSAI 1705 – *Модификације мишљења у извјештају независног ревизора*, мишљење са резервом се изражава у случајевима када:

"ревизор закључи, на основу прикупљених ревизијских доказа, да финансијски извјештаји у цјелини нису без материјално погрешних исказа. Односно када ревизор, након прикупљених довољно адекватних ревизијских доказа, закључи да су погрешни искази, појединачно или заједно, материјално значајни, али нису прожимајући за финансијске извјештаје или ревизор није у могућности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа на којима ће заснивати своје мишљење али закључује да могући ефекти неоткривених погрешних исказа на финансијске извјештаје, уколико их има, могу бити материјалне природе, али не и свеобухватни."

Негативних мишљења у овом ревизијском циклусу није било.

2.3.1. Финансијске ревизије корисника буџета Републике

На основу проведених 39 финансијских ревизија код директних корисника буџета Републике Српске, осим Фонда ПИО⁴, а узимајући у обзир и Консолидовани годишњи финансијски извјештај за 2017. годину изражена су слjedeћа мишљења:

- за финансијске извјештаје:
 - позитивно мишљење за 22 субјеката,
 - мишљење са резервом за 17 субјеката (од којих су три са скретањем пажње).
- за усклађеност пословања:
 - позитивно мишљење за 24 субјеката, од којих једно са скретањем пажње и
 - мишљење са резервом за 15 субјеката, од којих и једно са скретањем пажње.

Преглед по буџетским корисницима/субјектим ревизије дат је у Табели бр. 5.

Како се види из табеле, код пет субјеката којима је изражено позитивно мишљење и за финансијске извјештаје и за усклађеност, није било препорука ревизије. Осим тога, за 11 субјеката којима је за 2017. годину изражено позитивно мишљење и за финансијске извјештаје и за усклађеност дато је од једне до четири препоруке за отклањање уочених недостатака. Углавном се ради о субјектима/буџетским корисницима код којих се ревизија проводи континуирано из године у годину, те се може закључити да ревизија јавног сектора доприноси цјелокупном систему финансијског управљања и контроле, односно јачању финансијске дисциплине.

⁴ Фонд за пензијски и инвалидско осигурање је ради конзистентности и упоредивости обухваћен у дијелу 2.3.2. Финансијске ревизије фондова социјалне заштите који, иако од 2016. године функционише у оквиру трезорског система Републике и сачињава финансијске извјештаје (прегледе) у складу са правилима дефинисаним за буџетске кориснике.

Табела 5: Преглед проведених финансијских ревизија код директних корисника буџета Републике у периоду од 1.1. до 31.8.2018. године

РБ	Субјект ревизије	Ревизијско мишљење		Број датих препорука	
		Финансијски извјештаји	Усклађеност	Финансијски извјештаји	Усклађеност
1.	Служба предсједника Републике Српске	позитивно	позитивно	0	0
2.	Народна скупштина Републике Српске	позитивно	позитивно	0	0
3.	Вијеће народа Републике Српске	позитивно	позитивно	0	0
4.	Генерални секретаријат Владе Републике Српске	позитивно	позитивно	1	3
5.	Министарство финансија Републике Српске	позитивно	позитивно	1	1
6.	Министарство унутрашњих послова Републике Српске	позитивно	позитивно	3	0
7.	Министарство просвјете и културе Републике Српске	позитивно	позитивно	2	2
8.	Министарство правде Републике Српске	позитивно	позитивно	4	0
9.	Министарство науке и технологије Републике Српске	позитивно	позитивно	1	1
10.	Министарство за прост. уређење, грађевинарство и екологију	позитивно	позитивно	0	0
11.	Министарство за економске односе и регионалну сарадњу	позитивно	позитивно	0	1
12.	Министарство саобраћаја и веза Републике Српске	позитивно	позитивно уз с.п.	2	5
13.	Министарство управе и локалне самоуправе Републике Српске	позитивно	мишљење са резервом	0	4
14.	Министарство породице, омладине и спорта	позитивно	мишљење са резервом	1	4
15.	Министарство здравља и социјалне заштите	мишљење са резервом	позитивно	2	0
16.	Министарство индустрије, енергетике и рударства	мишљење са резервом	позитивно	6	4
17.	Министарство за избјеглице и расељена лица	мишљење са резервом	позитивно	1	1
18.	Министарство пољопривреде, шумарства и водопривреде	мишљење са резервом	мишљење са резервом	4	4
19.	Министарство трговине и туризма Републике Српске	мишљење са резервом	мишљење са резервом	3	3
20.	Министарство рада и борачко инвалидске заштите	са резервом уз с.п.	мишљење са резервом	6	6
21.	Пореска управа Републике Српске	мишљење са резервом	мишљење са резервом	7	5
22.	Републичка управа за геодетске и имовинско-правне послове	позитивно	мишљење са резервом	3	5
23.	Републичка управа за инспекцијске послове	мишљење са резервом	позитивно	6	1
24.	Републичка управа за игре на срећу	мишљење са резервом	мишљење са резервом	3	6
25.	Републичка управа цивилне заштите	позитивно	позитивно	1	3

ГОДИШЊИ РЕВИЗОРСКИ ИЗВЈЕШТАЈ ЗА 2018. ГОДИНУ

26.	Служба за заједничке послове Владе Републике Српске	позитивно	позитивно	3	0
27.	Агенција за аграрна плаћања	позитивно	позитивно	0	3
28.	Агенција за државну управу	позитивно	мишљење са резервом	0	3
29.	Правобранилаштво Републике Српске	позитивно	позитивно	2	1
30.	Републичка дирекција за обнову и изградњу	са резервом уз с.п	позитивно	4	1
31.	Републички хидрометеоролошки завод	мишљење са резервом	мишљење са резервом	6	9
32.	Републички педагошки завод	мишљење са резервом	мишљење са резервом	8	6
33.	Завод за образовање одраслих	мишљење са резервом	мишљење са резервом	5	5
34.	Републички завод за заштиту културно-историјског и природног наслеђа	мишљење са резервом	позитивно	4	3
35.	Републички завод за статистику	позитивно	позитивно	0	0
36.	Републички секретаријат за вјере	позитивно	са резервом уз с.п.	3	2
37.	Архив Републике Српске	мишљење са резервом	мишљење са резервом	5	3
38.	Центар за пружање бесплатне правне помоћи	са резервом уз с.п	позитивно	2	0
39.	Консолидовани годишњи финансијски извјештај за кориснике буџета Републике	мишљење са резервом	мишљење са резервом	3	2
Укупан број датих препорука за кориснике буџета				102	97

Скретање пажње/ истицање питања

Скретање пажње, односно истицање питања која нису имала утицаја на ревизијско мишљење, али су, у складу са ISSAI 1706, ревизори процијенили да је потребно да се корисницима финансијских извјештаја те чињенице нагласе, јер неке од њих могу у наредном периоду имати утицаја на мишљење о финансијским извјештајима или о усклађености пословања, а неке захтијевају одређена системска рјешења у погледу организације, планирања или нормативне регулативе. Такве чињенице обично зависе од будућих радњи или догођаја који нису под директном контролом субјекта ревизије или се односе на околности на које нижи буџетски корисници нису могли утицати. У том смислу је наведено скретање пажње за пет субјеката из Табеле бр 5. и то:

Субјекти којима је уз мишљење са резервом о финансијским извјештајима дато и скретање пажње су: Министарство рада и борачко-инвалидске заштите, Републичка дирекција за обнову и изградњу и Центар за пружање бесплатне правне помоћи, а уз мишљење о усклађености: Министарству саобраћаја и веза и Републичком секретаријату за вјере.

Скретање пажње код Министарства рада и борачки-инвалидске заштите се односи на чињеницу да је Одлуком Народне скупштине Републике Српске о усвајању основа програма социјалног збрињавања радника који ће процесом приватизације, стечаја и ликвидације предузећа остати без запослења под тачком 7.4. дефинисано је да је Фонд ПИО, као корисник средстава из програма социјалног збрињавања радника, када ова средства оствари по основу потраживања из стечајне масе, дужан иста вратити на рачун буџета Републике Српске најмање у износу остварених средстава у том поступку. Међутим, пошто

је наведена одлука донесена значајно прије него што је Фонд ПИО био укључен у систем јединственог рачуна трезора Републике Српске (преко којег обавља своје финансијске трансакције) и у оквиру Главне књиге трезора Републике (ГКТ), на тај начин долази до платних трансакција међу корисницима унутар исте ГКТ (плаћања по основу потраживања и обавеза Министарства рада и борачко-ивалидске заштите и потраживања и обавеза Фонда ПИО).

Скретање пажње уз мишљење са резервом за финансијске извјештаје Републичке дирекције за обнову и изградњу дато је у вези питања евиденција о неперспективној војној имовини (Помоћне књиге основних средстава за дио имовине бившег Министарства одбране Републике Српске) и усаглашавања аналитичке и синтетичке евиденције. Пошто се предметна имовина не налази у билансима Републичке дирекције за обнову и изградњу, ово питање нема утицаја на финансијске извјештаје, али је ради тачног исказивања предметне имовине у оквиру Главне књиге трезора Републике, потребно за те аналитичке евиденције у потпуности примијенити одредбе Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске, о чему је детаљније наведено у појединачном извјештају о ревизији.

Уз мишљење са резервом за финансијске извјештаје Центра за бесплатну правну помоћ, скретање пажње се односи на то да приликом доношења пресуда поједини судови имају неуједначену праксу код досуђивања трошкова поступка, те у неким предметима трошкове поступка досуђују Центру за пружање бесплатне правне помоћи, а у неким предметима трошкове поступка досуђују странкама које заступа Центар, чиме се не поштују одредбе члана 10. Закона о измјенама и допунама Закона о бесплатној правној помоћи. Истим је прописано да трошкови поступка представљају приход буџета Републике Српске. Напријед наведеним досуђивањем трошкова поступка, странкама које заступа Центар, умањују се приходи буџета Републике Српске.

Министарству саобраћаја и веза, уз позитивно мишљење о усклађености, кроз скретање пажње истакнута је неусаглашеност прописа, односно различито дефинисање издвајања из буџета Републике за финансирање жељезничке инфраструктуре и суфинансирање јавног путничког жељезничког саобраћаја као „текући грант“ и као „субвенције“ (Закон о финансирању жељезничке инфраструктуре и суфинансирању жељезничког саобраћаја од интереса за Републику и Закон о буџетском систему Републике Српске) уз навођење могуће последице наведене неусаглашености.

Републичком секретаријату за вјере, уз мишљење са резервом о усклађености, пажња је скренута на неусклађеност са Методологијом управљања грантовима за програме и пројекте који се финансирају или суфинансирају средствима буџета Републике, с обзиром на то да због додјеле грантова вјерским организацијама и националним удружењима путем већег броја корисника буџета Републике, нису обезбијеђене адекватне контроле додјеле средстава крајњим корисницима и правдања намјенског трошења.

Мишљење са резервом о финансијским извјештајима за 2017. годину дато је за 16 субјеката, као и за Консолидовани годишњи финансијски извјештај за кориснике буџета Републике. Мишљење са резервом о финансијским извјештајима изражено је за:

- шест министарстава у Влади Републике Српске (Министарство здравља и социјалне заштите; Министарство индустрије, енергетике и рударства; Министарство за избјегла и расељена лица; Министарство пољопривреде, шумарства и водопривреде; Министарство трговине и туризма и Министарство рада и борачко-инвалидске заштите),
- три републичке управе (Пореска управа; РУ за инспекцијске послове и РУ за игре на срећу),
- четири републичка завода (хидрометеоролошки; педагошки, за образовање одраслих и завод за заштиту културно-историјског и природног наслеђења),
- три остала буџетска корисника (Републичка дирекција за обнову и изградњу; Центар за пружање бесплатне правне помоћи и Архив Републике Српске).

Због обимности навода, вриједносне разноликости услед различите материјалне значајности код појединачних корисника буџета и могуће погрешне интерпретације код поједностављивања, у овом извјештају се не наводе дословно сви налази ревизије који су утицали на изражавање мишљења са резервом, већ значајни и карактеристични налази специфични за кориснике буџета Републике Српске. Сви појединачни извјештаји су објављени у периоду од 13.4. до 3.7.2018. године и као такви доступни су на интернет-страници: <http://www.gsr-rs.org>. Извјештај о ревизији Консолидованог годишњег финансијског извјештаја за кориснике буџета Републике за 2017. годину постао је коначан 31.8.2018. и доставља се заједно са овим Годишњим ревизорским извјештајем за 2018. годину, а у себи садржи кључне и материјално значајне налазе који су наведени и у појединачним извјештајима о ревизији финансијских извјештаја корисника буџета Републике.

Карактеристично за буџетску 2017. годину је доношење и примјена нових правилника који регулишу питања буџетских класификација, рачуноводствених политика и извјештавања, а то су:

- Правилник о буџетским класификацијама, садржини рачуна и примјени контног плана за буџетске кориснике („Службени гласник Републике Српске“, бр. 15/17), у даљем тексту: Правилник о буџетским класификацијама,
- Правилник о финансијском извјештавању буџетских корисника („Службени гласник Републике Српске“, бр: 98/16 и 115/17), у даљем тексту: Правилник о извјештавању и
- Правилник о рачуноводству, рачуноводственим политикама и рачуноводственим процјенама за буџетске кориснике („Службени гласник Републике Српске“, бр.115/17), у даљем тексту: Правилник о рачуноводственим политикама.

Услед преласка на примјену нових правилника, код појединих буџетских корисника су се појавиле грешке које нису биле карактеристичне за претходне године или за те субјекте ревизије. Осим тога, готово код свих ревидираних буџетских корисника у обрасцима финансијских извјештаја⁵ нису попуњене

⁵ Образац 2 и Образац 3: Преглед планираних и остварених прихода, примитака, расхода и издатака исказаних у ГКТ на рачуноводственом фонду 01 и Преглед прихода, примитака, расхода и издатака исказаних у ГКТ на рачуноводственим фондovima од 01 до 05.

колоне које се односе на претходну годину, што није у складу са члановима 15, 16, 28. и 29. новог Правилника извјештавању. Како је дефинисано једном одредбом (члан 125. став 3.) Правилника о рачуноводственим политикама: „ретроактивно преправљање података презентованих у финансијским извјештајима за претходну годину не врши се“. Ипак, буџетски корисници су дужни да, уз обрасце годишњих финансијских извјештаја, поред осталог, сачине и писана образложења уз посебан осврт на узроке значајних разлика у односу на план и претходну годину и било каква друга кретања финансијских показатеља, у складу са чланом 46. став (5) Правилника о извјештавању и МРС-ЈС 1 - Презентација финансијских извјештаја. С обзиром на то да су неки буџетски корисници то учинили, али већина њих није, то се и велики број квалификација ревизора и датих препорука односи на непотпуна објелодањивања у напоменама уз финансијске извјештаје. Код субјеката гдје упоредни подаци (претходна година) нису попуњени у билансу успјеха⁶ и билансу новчаних токова, то је имало утицај на мишљење главног ревизора, а што је образложено у сваком појединачном извјештају.

Налази из појединачних извјештаја о ревизији буџетских корисника који су утицали на основ за мишљење с резервом о финансијским извјештајима

1. Министарство здравља и социјалне заштите је на дан 31.12.2017. године признало укупну уговорену вриједност обавеза и имовине без обзира на степен довршености исте (објекат у изградњи), чиме је дугорочна финансијска имовина и разграничења, као и остале дугорочне обавезе, прецијењени за 39,4 милиона КМ. Осим тога, трансфери унутар исте јединице власти, који се односе на поврат неутрошених средстава на Јединствени рачун трезора, су више исказана за износ од 992.522 КМ.
2. Министарство рада и борачко-инвалидске заштите је за износ недостајућих буџетских средстава, умјесто стварно насталих расхода за обрачунати борачки додатак за 2017. годину, у износу од 12 милиона КМ, и стварно насталих расхода по основу одликовања за 2017. годину, у износу од 3,56 милиона КМ, исказало остале расходе обрачунског карактера у износу од 15,56 милиона КМ. Наведени расходи не представљају расходе обрачунског карактера већ представљају дио извршења буџета за 2017. године и захтијевају одлив новчаних средстава. На тај начин су остали расходи обрачунског карактера прецијењени за 15,56 милиона КМ, за колико је мање исказано извршење буџета 2017. године, тј. потцијењене су текуће дознаке за борачки додатак за 12 милиона КМ и текуће дознаке за одликоване борце за 3,56 милиона КМ.
3. Исказани буџетски суфицит текућег периода у ПИБ-у (Консолидовани годишњи финансијски извјештај) у износу од 174.158.283 КМ требало би умањити за разлику од 16.142.293 КМ, по основу: укалкулисаних обавеза у оквиру расхода обрачунског карактера како је претходно наведено (у оквиру Министарства рада и борачко-инвалидске заштите 15.560.792 КМ) и накнада за лична примања институција правосуђа у износу од 147.119 КМ, осталих мање исказаних расхода и издатака за нефинансијску имовину у износу од 1.808.405 КМ и мање исказаних буџетских прихода и примитака за

⁶ Јединице локалне самоуправе, фондови социјалне заштите који нису укључени у буџет Републике и Консолидовани годишњи финансијски извјештај за кориснике буџета Републике.

нефинансијску имовину у износу од 1.374.023 КМ код осталих буџетских корисника. Поред ове корекције, исказани суфицит у ПИФ-у требало би умањити за додатних 406.937 КМ по основу мање исказаних трансфера осталим јединицама власти на фонду (02), тако да је укупно умањење најмање 16.549.230 КМ. Такође, исказану позитивну разлику у финансирању у износу од 81.184.765 КМ треба умањити за износ од 16.692.720 КМ који се односи на: више исказане остале примитке у износу од 629.663 КМ, укалкулисане обавезе у оквиру расхода обрачунског карактера за које нису постојала расположива буџетска средства у 2017. години у износу од 15.707.911 КМ, мање исказане буџетске приходе и примитке од финансијске и нефинансијске имовине у износу од 1.453.259 КМ и остале буџетске расходе и издатке за нефинансијску имовину у износу од 1.808.405 КМ.

4. У Билансу успјеха за период 01.01-31.12.2017. године (Консолидовани годишњи финансијски извјештај за кориснике буџета) исказан је позитиван финансијски резултат текућег периода у износу од 254.688.956 КМ, који по налазу ревизије треба умањити најмање за износ од 1.154.205 КМ по основу мање исказаних прихода у износу од 1.042.250 КМ и мање исказаних расхода у износу од 2.196.455 КМ. Укупан негативан финансијски резултат ранијих година исказан у Билансу стања у износу од 1.176.392.142 КМ треба кориговати навише у најмањем износу од 417.431 КМ.
5. Краткорочне обавезе на нивоу Консолидованог годишњег финансијског извјештаја корисника буџета Републике су потцијењене у најмањем износу од 1.331.518 КМ по основу: мање исказаних обавеза за лична примања у износу од 904.957 КМ (Министарство унутрашњих послова Републике Српске, Пореска управа Републике Српске и други буџетски корисници) и мање исказаних обавеза из пословања у износу од 796.331 КМ (Пореска управа Републике Српске, Министарство пољопривреде, шумарства и водопривреде Републике Српске, Завод за образовање одраслих и други буџетски корисници).
6. Консолидовани биланс новчаних токова није састављен у складу са чланом 42. Правилника о финансијском извјештавању буџетских корисника и не пружа релевантне информације о новчаним токовима у складу са MPC-JC 2 - Извјештај о новчаним токовима, јер су приливи и одливи по основу трезорских записа, емитованих и исплаћених у току године исказани у нето износу, па су тако мање исказани приливи и одливи готовине из активности финансирања у износу од 61.618.636 КМ.
7. Министарство рада и борачко-инвалидске заштите је исказало остала краткорочна потраживања више за 247.041 КМ која се односе на потраживања из 2016. године по основу поврата средстава од Фонда ПИО, јер су као посљедица грешке у књижењу два пута исказана потраживања по истом основу. У истом Министарству су, као посљедица грешке у књижењу, истовремено прецијењена остала краткорочна разграничења, као и обавезе за дознаке на име социјалне заштите за износ од 696.463 КМ.
8. У Пореској управи су краткорочне обавезе исказане мање (а финансијски резултат ранијих година више) за 473.873 КМ по основу неевидентираних јубиларних награда за 2014, 2015. и 2016. годину за 169 запослених које су предмет тужби у износу од 228.921 КМ, и по основу једнострано искњижених

- обавеза за набавку сталне имовине, интегрисаног информационог система 1, које су признате у 2016. години у износу од 244.952 КМ.
9. Министарство индустрије, енергетике и рударства је издатке за акције и учешћа у капиталу у привредним друштвима у износу од 299.699 КМ исказало у оквиру „осталих прихода обрачунског карактера“, а не у оквиру рачуна за преузимање издатака за финансијску имовину, чиме је остала неуравнотежена класа 6, као затворена класа конта.
 10. Министарство трговине и туризма није исказало приходе обрачунског карактера у износу од најмање 254.526 КМ и потраживања по основу продаје робе и услуга из трансакција унутар исте јединице власти у износу од најмање 298.544 КМ за услуге које Угоститељски сервис пружа буџетским корисницима. Такође, у период од 01.08.2017. па до краја године Министарство није након продаје и испоруке роба и услуга по основу трансакција унутар исте јединице власти издавало фактуре или друге књиговодствене исправе, што није у складу са одредбама Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске.
 11. Републичка управа за инспекцијске послове вршила је процјену фер вриједности опреме у периоду 2007 – 2014. године користећи ревалоризациони модел као усвојену рачуноводствену политику. Процјене фер вриједности извршене су селективно и то за поједине врсте потпуно амортизоване опреме из одређених група опреме којима је та опрема припадала. Ревалоризација наведене опреме није вршена редовно, како се књиговодствена вриједност не би битно разликовала од вриједности која је била одређена употребом фер вриједности на датум извјештавања. На формираним ревалоризационим резервама, закључно са ревидираном годином, није било промјена односно сви ефекти увећања фер вриједности приписивани су ревалоризационом вишку, без било каквог умањења ревалоризације претходно признатих вриједности.
 12. У Републичкој управи за инспекцијске послове за опрему у припреми (канцеларијска опрема набављена у 2010. години; рачунарска опрема набављена у 2016. години; специјална опрема набављена 2011. и 2016. године) није извршен обрачун трошкова амортизације од момента када је та опрема била расположива за коришћење, то јест од момента од када се налазила на локацији и у стању неопходном да би могла да функционише на начин на који је предвидјело руководство, што није у складу са МРС ЈС 17 – Некретнине, постројења и опрема.
 13. Завод за образовање одраслих Републике Српске није обрачунавао порезе и доприносе на накнаде по основу трошкова дневница и кориштења властитог аутомобила у службене сврхе члановима комисија за полагање возачких испита који су именована лица, а не запослени у Заводу, а као посљедица тога потцијењени су остали неklasификовани расходи и обавезе из пословања у земљи за износ не мањи од 124.252 КМ.
 14. У Министарству за избјегла и расељена лица за износ од 23.250 КМ су прецијењени расходи за текуће одржавање превозних средстава, а потцијењена је вриједност опреме, као и издаци за инвестиционо одржавање опреме.

15. У Министарству пољопривреде, шумарства и водопривреде нису у оквиру ванбилансне активе и пасиве исказане примљене гаранције за уредно извршење уговора о концесији на пољопривредном земљишту (у најмањем износу од 79.352 КМ). У ванбилансној евиденцији нису евидентирани и банкарске гаранције примљене од добављача као средства обезбјеђења уговора код Министарства унутрашњих послова у износу од 737.027 КМ и Пореске управе.
16. Републички хидрометеоролошки завод Републике Српске је приходе од пружања јавних услуга, за коју је као протувриједност у компензацији добио опрему, исказао у оквиру помоћи у природи, што није у складу са Правилником о буџетским класификацијама и са МРС-ЈС 9 – Приходи из трансакција размјене. У складу са наведеним прецијењена је позиција помоћи у природи, а потцијењена позиција прихода од пружања јавних услуга у износу од 23.835 КМ. Такође, у Републичком хидрометеоролошком заводу нису исказани издаци за нефинансијску имовину и обавезе из пословања у земљи за опрему која се набавља у форми компензације за извршене услуге; нису исказана потраживања по основу продаје и извршених услуга која произилазе из уговора и учешћа у различитим пројектима, а за које је договорена наплата у опреми.
17. Центар за пружање бесплатне правне помоћи није у финансијским извјештајима за 2017. годину презентовао стања имовине исказана у главној књизи трезора у складу са Правилником о финансијском извјештавању (више је исказана позиција постројења и опреме, а мање су исказане позиције рачунарских програма и лиценци; финансијска имовина нетачно је презентована у финансијским извјештајима, различито од износа у главној књизи трезора).
18. Архив Републике Српске није евидентирао потраживања за извршене услуге у укупном износу од 16.976 КМ (дио извршен у 2015. и 2016. години, а дио услуга извршен у 2017. години), што није у складу са Правилником о буџетским класификацијама и Правилником о рачуноводственим политикама, па су потцијењена потраживања за извршене услуге у земљи за износ од 16.976 КМ, финансијски резултат ранијих година за 6.881 КМ, а приходи обрачунског карактера за 10.095 КМ.
19. У финансијским извјештајима Министарства здравља и социјалне заштите су тзв. „импутирани примици“ по основу затворених аванса у земљи који су дати у ранијим годинама, а затворени у текућој години више исказани за износ од 115.749 КМ. Примици по основу разлике улазног и излазног ПДВ који се наплаћује од надлежне пореске институције више су исказани за износ од 506.562 КМ, што представља износ потраживања по основу разлике улазног и излазног ПДВ-а наплаћених у јануару 2018. године.
20. Мање су исказани приходи обрачунског карактера у Министарству здравља и социјалне заштите, који се односе на ненаплаћена потраживања по основу закупа пословног простора (за износ од 32.500 КМ).
21. Министарство рада и борачко-инвалидске заштите је у оквиру грантова евидентирало расходе у износу од најмање 132.529 КМ, настале по основу обилјежавања значајних историјских датума одбрамбено-отаџбинског рата,

а који по својој структури немају карактер гранта већ осталих неklasификованих расхода.

22. У Министарству за избјеглице и расељена лица је услед погрешне класификације прецијењен капитални грант додјељен општини за изградњу ватрогасног дома у повратничком насељу, док су трансфери између различитих јединица власти потцијењени за износ од 35.000 КМ.
23. У Министарство пољопривреде, шумарства и водопривреде: наплаћени кориговани зајмови који доспијевају до годину дана у износу од 121.009 КМ нису исказани у оквиру прихода обрачунског карактера по основу односа са другим јединицама власти већ у оквиру прихода од финансијске и нефинансијске имовине и трансакција са другим јединицама; примици по основу дијела наплаћених коригованих зајмова који доспијевају до годину дана (79.236 КМ) није исказан у оквиру примитака од финансијске имовине из трансакција са другим јединицама власти; износ од 13.025 КМ погрешно је исказан у оквиру расхода за стручне услуге, а не као расходи из трансакција размјене унутар исте јединице власти; обавезе у износу од 7.619 КМ нису исказане у оквиру краткорочних обавеза и разграничења из трансакција унутар исте јединице власти већ у оквиру обавеза из пословања; износ од 47.939 КМ краткорочно разграничених приходе по основу уплаћених депозита за учешће на јавним позивима за додјелу концесија није исказан у оквиру примљених депозита и кауција већ у оквиру осталих краткорочних разграничења.
24. У Министарству трговине и туризма су као посљедица погрешне класификације набавне вриједност реализованих залиха за извршене услуге и испоручену робу Угоститељског сервиса прецијењени расходи обрачунског карактера по основу односа унутар исте јединице власти, док је истовремено потцијењена набавне вриједности реализованих залиха за износ од 473.957 КМ.
25. У Републичкој дирекцији за обнову и изградњу су прецијењени остали непорески приходи, а потцијењени приходи од усклађивања вриједности финансијске имовине у износу од 20.758 КМ (наплата спорних потраживања од закупнина и по основу породилског одсуства која се рефундирају). Осим тога, приликом иницијалног признавања потраживања по основу закупа одобрени су краткорочно разграничени приходи (на дан 31.12.2017. године у износу од 51.212 КМ), који су прецијењени, а приходи обрачунског карактера су потцијењени за наведени износ.
26. У Заводу за образовање одраслих су дугорочно разграничени приходи у износу од 22.191 КМ по основу донације у опреми примљене у току 2012. године, требало да буду кориговани по почетном стању на дан 01.01.2017. године у складу са инструкцијом Министарства финансија, односно да се пренесе на финансијски резултат ранијих година. Ова корекција по почетном стању није проведена, па су прецијењени дугорочно разграничени приходи и потцијењен финансијски резултат ранијих година. Трајни извори средстава на дан 31.12.2017. године су прецијењени за износ од 11.799 КМ, а потцијењен финансијски резултат ранијих година у истом износу због погрешно евидентиране дониране нефинансијске имовине у сталним средствима која подлијеже обрачуну амортизације.

27. Обавезе за бруто накнаде члановима комисија за полагање возачких испита која су именована лица а не запослени Завода за образовање одраслих, евидентирани су у корист обавеза за бруто накнаде трошкова и осталих личних примања запослених по основу рада, па су за 125.470 КМ прецијењене обавезе за бруто накнаде, а потцијењене обавезе из пословања у земљи.
28. У Републичком заводу за заштиту културно-историјског и природног наслеђа, са стицањем услова за евидентирање потраживања по основу рефундације за накнаду плата из доприноса за дјечију заштиту у износу од 14.455 КМ, није исказано потраживање у складу са инструкцијом Министарства финансија, већ је грешком поново терећен рачун разграничења уз одобрење обрачунских прихода (општи код), због чега су остала краткорочна разграничења на дан 31.12.2017. године прецијењена за износ од 28.910 КМ и потраживања по наведеном основу потцијењена за износ од 14.455 КМ.
29. У Републичком педагошком заводу: погрешно су класификовани и исказани расходи за гориво за службена возила, па су расходи по основу утрошка енергије, комуналних и комуникационих услуга прецијењени, а расходи путовања и смјештаја потцијењени за 9.292 КМ; затим, расходи за материјал за посебне намјене су погрешно планирани и извршени на наведеној позицији, па су на тај начин расходи за материјал за посебне намјене прецијењени за најмање 35.136 КМ, а потцијењени су расходи за стручне услуге, одговарајући расходи из трансакције унутар различитог нивоа власти и унутар истог нивоа власти.
30. У извјештајима Републичког педагошког завода дио нефинансијске имовине у сталним средствима није исказан у потпуности у складу са одредбама важећих правилника и захтјевима МРС-ЈС 17 Некретнине, постројења и опрема, који се односе на почетно признавање, вредновање, обрачун амортизације и објелодањивање.
31. У оквиру ванбилансне евиденције евидентирани су годишњи трошкови закупа пословних простора које користи Центар за пружање бесплатне правне помоћи у износу од 57.314 КМ и искњижена вриједност рачунарских програма у износу од 244.952 КМ код Пореске управе Републике Српске, што не представља ванбилансну евиденцију у складу са Правилником о буџетским класификацијама.
32. У 2017. години као ни ранијих година није усаглашен начин обрачуна концесионих накнада и њихово свеобухватно и прецизно евидентирање нити су јасно дефинисане надлежности код обрачуна, контроле и наплате концесионих накнада између Министарства индустрије, енергетике и рударства и Пореске управе Републике Српске. Такође, Министарство индустрије, енергетике и рударства не врши признавање прихода по основу једнократних концесионих накнада од стране учесника на позиву за додјелу концесија у моменту доношења одлуке Владе Републике Српске о избору најповољнијег понуђача чиме препоруке дате у претходним ревизијским извјештајима нису проведене.
33. Републичка управа за игре на срећу не води и није предвидјела Правилником о рачуноводству, рачуноводственим политикама и

рачуноводственим процјенама вођење помоћних евиденција образаца посебних ознака, наљепница и одузетих предмета у поступку инспекцијског надзора, што није у складу са чланом 11. ставови (6) и (7) Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске.

34. У Министарству пољопривреде, шумарства и водопривреде у оквиру потенцијалне имовине и потенцијалних обавеза није објелодањена информација о 59 судских спорова у износу од најмање 371.797 КМ у којима је Министарство тужилац, а који се односе на закуп пољопривредног земљишта. Такође, подаци за објелодањене судске спорове нису претходно усаглашени са подацима из правне службе. Осим тога, Напомене/Образложења уз финансијске извјештаје нису у потпуности састављене у складу са рачуноводственим стандардима и Правилником о извјештавању.

35. Пореска управа није образложења уз финансијске извјештаје саставила у складу са чланом 46. Правилника о финансијском извјештавању буџетских корисника и захтјевима МРС ЈС 1 и релевантним захтјевима: МРС ЈС 17 и МРС-ЈС 19. У образложењима уз финансијске извјештаје Републичког завода за заштиту културно-историјског и природног наслеђења нису дата сва потребна објављивања у вези са извршењем расхода, промјенама на нето имовини и новчаним токовима, што није у складу са Правилником о финансијском извјештавању, МРС-ЈС 1 и МРС-ЈС 2, а Републички педагошки завод и Архив Републике Српске нису у образложењима навели све потребне информације у складу са МРС-ЈС 1 и Правилником о финансијском извјештавању.

Резиме најчешћих и најзначајнијих налаза од утицаја на мишљење с резервом о усклађености код корисника буџета Републике

Мишљење са резервом о усклађености за 2017. годину дато је за 14 субјеката, као и у оквиру финансијске ревизије Консолидованог годишњег финансијског извјештаја за кориснике буџета Републике. Мишљење са резервом о усклађености, поред Консолидованог годишњег финансијског извјештаја за кориснике буџета Републике, изражено је за:

- пет министарстава у Влади Републике Српске (Министарство управе и локалне самоуправе; Министарство породице, омладине и спорта; Министарство пољопривреде, шумарства и водопривреде; Министарство трговине и туризма и Министарство рада и борачко-инвалидске заштите),
- три републичке управе (Пореска управа; РУ за геодетске и имовинско-правне послове и РУ за игре на срећу),
- три републичка завода (хидрометеоролошки; педагошки и завод за образовање одраслих),
- три остала буџетака корисника (Агенција за државну управу, Републички секретаријат за вјере и Архив Републике Српске).

Налази из појединачних извјештаја о ревизији који су утицали на основ за мишљење с резервом о усклађености код буџетских корисника:

1. Додјела средстава гранта није вршена у складу са Методологијом управљања грантовима за програме и пројекте који се финансирају или

- суфинансирају средствима буџета Републике у дијелу распоdjеле, вредновања, оцјењивања пројеката, извјештавања и надзора над утрошеним средствима у: Секретаријату за вjере, Министарству рада и борачко инвалидске заштите, Министарству породице омладине и спорта (у ресору за спорт) и Генералном секретаријату Владе Републике Српске за помоћи из буџетске резерве.
2. Министарство трговине и туризма је на основу Закључка Владе Републике Српске од 16.02.2017. године, друштву Андрићград д.о.о. Вишеград додијелило капитални грант у износу од 1.000.000 КМ, за финансирање извођења радова на објектима партерног уређења у насељу Андрићград, што није у складу са чланом 5. Уредбе о условима и критеријумима за додјелу намјенских средстава за развој туризма.
 3. У 2017. години доношена су рjешења о одгађању плаћања пореског дуга на основу закључака Владе Републике Српске и рjешења директора Пореске управе без обезбјеђења пореског дуга на начин како је прописано Законом о одгађању пореског дуга. Такође, пореским дужницима омогућено је право на одгађање пореског дуга више пута (нови дуг), иако нису измиривали доспјеле обавезе утврђене претходним рjешењем(има). Такође, у случајевима неизмиривања обавеза од стране пореског дужника није вршено укидање рjешења о одгађању пореског дуга у складу са законом.
 4. Одлука Владе о одређивању приоритетних пројеката из програма јавних инвестиција Републике Српске за финансирање из буџета у 2017. години, са распоdjелом средстава није у складу са усвојеним Приједлогом програма јавних инвестиција Републике Српске за период 2017-2019. година. За пројекте финансиране из програма јавних инвестиција нису вршена правдања средстава у складу са тачком 4. Инструкције о начину рачуноводственог обухвата и праћења финансирања јавних инвестиција из буџетских средстава у 2017. години.
 5. Финансирање пројеката из Економско-социјалне компоненте развојног програма Републике Српске није вршено у складу са Уредбом о предлагању, одабиру и реализацији пројеката из економско-социјалне компоненте Развојног програма, у контексту обезбјеђења потребне документације за плаћање (ситуације, фактуре) која треба да гласи на потписнике уговора финансираног пројекта и завршног извјештаја о пројекту.
 6. Министарство пољопривреде, шумарства и водопривреде није у потпуности поштовало: Закон о раду; Закон о државним службеницима, Закон о платама запослених у органима управе Републике Српске и Посебан колективни уговор за запослене у органима управе Републике Српске (недостаци се односе на: закључивање уговора о привременим и повременим пословима; уговора о дјелу; пријем радника на одређено вријеме; накнаде за посебне резултате у раду и исплата додатка на плату за поједине извршиоце).
 7. Пореска управа Републике Српске је и у 2017. години, као и ранијих година, због повећаног обима посла привремено запошљавала државне службенике на одређено вријеме на период дужи од шест мјесеци и вршила пријем приправника без јавног оглашавања, што није у складу са члановима 50, став (3) тачка б) и став (4) и 62. став (2) Закона о државним службеницима.

8. Републичка управа за геодетске и имовинско-правне послове и Републичка управа за игре на срећу су и у току 2017. године због повећаног обима посла вршила пријем државних службеника и намјештеника (њих 54; односно двоје) на одређено вријеме на период дужи од шест мјесеци, што није у складу са чланом 50. тачка 3б) Закона о државним службеницима.
9. Правилник о јавним набавкама у Пореској управи од 15.03.2017. године није усклађен са Законом о јавним набавкама. Осим тога, нису сви поступци јавних набавки који су обухваћени ревизијом проведени у складу са члановима: 6, 15. ставови (1) и (2) тачка б) и 90. Закона о јавним набавкама. Одређивање процијењене вриједности јавне набавке пројектних услуга имплементације интегрисаног информационог система, преговарачким поступком без објаве обавјештења, није вршено на основу процијењене тржишне вриједности у тренутку кад је уговорни орган започео поступак јавне набавке.
10. У РУ за геодетске и имовинско правне послове набавка услуга је за набавку услуга⁷ путем преговарачког поступка без објаве обавјештења (која је започета према Плану набавки за 2016. годину) закључен уговор на 738.700 КМ без ПДВ-а дана. На овај поступак је дана 10.08.2017. године изјављена жалба, а Републичка управа за геодетске и имовинско-правне послове је супротно члану 110. Закона о јавним набавкама наставила извршење уговора у износу од 318.540 КМ са ПДВ-ом од момента изјављене жалбе до одлуке Канцеларије за разматрање жалби. Рјешењем Канцеларије за разматрање жалби од 11.01.2018. године поништен је уговор са одабраним понуђачем, а Суд БиХ је дана 19.02.2018. године одбио тужбу одабраног понуђача на извршење коначног управног акта Канцеларије за разматрање жалби. Такође, у конкуретском поступку за достављање понуда набавке лиценци за двије перманентне станице РУ за геодетске и имовинско-правне послове није сходно Закону о јавним набавкама послала захтјев за достављање понуда одређеном броју понуђача, при чему тај број није мањи од три.
11. У Републичкој управи за игре на срећу нису сви поступци набавки проведени у складу са Законом о јавним набавкама, те Правилником о поступку додјеле уговора о услугама из Анекса II дио Б, Правилником о поступку директног споразума и Упутством о условима и начину објављивања обавјештења и достављања извјештаја у поступцима јавних набавки у систему „Е - набавке“.
12. Министарство пољоприведе, шумарства и водопривреде Републике Српске у оквиру плана набавки није планирало нити проводило набавке у најмањем износу од 11.085 КМ (без ПДВ-а) које се односе на набавке: дневне штампе; одржавање годишње лиценце програма; обуку за рад на компјутерским програмима; сређивање документарне грађе, што није у складу Законом о јавним набавкама и са интерно донесеним правилником.
13. Министарство трговине и туризма је закључило два уговора о дјелу, у укупном износу од 16.900 КМ, за услуге израде каталога „Бање Републике Српске“, што није у складу са Законом о јавним набавкама, тј. Министарство

⁷ „Миграција постојећих софтверских рјешења на нову технолошку платформу успостава архитектуре ГИС-а и одржавање софтверског система eTerraSoft“

није провело одговарајући поступак јавне набавке, односно није осигурало довољну транспарентност, у смислу правичне и активне конкуренције, са којом би се обезбиједило најефикасније коришћење јавних средстава.

14. У Републичком хидрометеоролошком заводу Републике Српске набавке без су вршене без претходно проведеног поступка набавке и закљученог уговора, што није у складу Законом о јавним набавкама.
15. У Заводу за образовање одраслих, Републичком педагошком заводу, Републичком секретаријату за вјере и Агенцији за државну управу поступци јавних набавки нису у потпуности проведени у складу са законским и подзаконским прописима.
16. У Министарству рада и борачко-инвалидске заштите су додјељиване дознаке под називом „Текуће дознаке ППБ, РВИ и ЦЖР – остало“ за финансирање организација, удружења, спортских клубова, локалних заједница, црквених општина, као и осталих организација које у свом чланству имају ППБ, РВИ и ЦЖР које немају карактер дознака, већ имају карактер грантова. С обзиром на то, за коришћење буџетских средстава на име грантова није обезбијеђена сагласност Владе Републике Српске на план утрошка тих средстава у складу са Законом о извршењу буџета Републике Српске и нису поднесени одговарајући програми односно пројекти. Дознаке под називом „Текуће дознаке ППБ, РВИ и ЦЖР – остало“ и „Текуће дознаке ППБ, РВИ и ЦЖР - једнократне помоћи социјално угроженим лицима“ додјељиване су без материјално - правног основа. Осим тога, интерно дефинисаним критеријумима нису дефинисани начин избора, рангирање, оцјена и додјела јавних средстава за категорије становништва којима су дознаке намијењене. Ревизији није презентовано да је за дате помоћи вршено утврђивање намјенског трошења јавних средстава.
17. У Министарству рада и борачко-инвалидске заштите, тачком 7. Критеријума за додјелу једнократних новчаних помоћи за социјално угрожена лица корисницима права из области борачко-инвалидске заштите и заштите ЦЖР у 2017. години, је наведено да у изузетним ситуацијама које захтијевају предузимање хитних мјера, с обзиром на степен угрожености живота и материјалне могућности, министар може одобрити једнократну новчану помоћ за социјално угрожена лица и мимо процедуре прописане овим критеријумима, међутим, наведеним критеријумима нису дефинисане изузетне ситуације.
18. У Републичком хидрометеоролошком заводу Републике Српске нису поштоване одредбе: Закона о метеоролошкој и хидролошкој дјелатности (због тога што су услуге наплаћиване у форми компензације у опреми, а не у новчаној накнади), Закона о извршењу буџета за 2017. годину (због тога што су остварени приходи од пружања јавних услуга коришћени за властите потребе) и Закона о трезору (због тога што остварени приходи од пружања јавних услуга нису усмјеравани на рачуне јавних прихода).
19. У Републичком педагошком заводу систем књиговодства и рачуноводства није успостављен на начин који омогућава свеобухватно евидентирање књиговодствених исправа, откривање и спречавање погрешно евидентираних пословних догађаја у трезорски систем, као и управљање и рачуноводствене контроле над одобреним и оперативним буџетом,

буџетским средствима и буџетским издацима у складу Законом о трезору и Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске. Поред тога, унос обрачунатог доприноса за професионалну рехабилитацију и запошљавање инвалида у ГКТ није вршен на мјесечном нивоу у складу са Законом о професионалној рехабилитацији, оспособљавању и запошљавању инвалида, због чега су на дан билансирања укупне обавезе за 2017. годину остале неизмирене.

У извјештајима оведеној финансијској ревизији свих ревидираних корисника буџета Републике за 2017. годину дато је укупно 199 препорука, од чега 102 које се односе на отклањање грешака и неусклађености у финансијским извјештајима и 97 препорука које се односе на усклађеност.

2.3.2. Финансијске ревизије фондова социјалне заштите

У извјештајном периоду су у складу са планом проведене финансијске ревизије четири фонда социјалне заштите за 2017. годину, то јест ревизије: Фонда за пензијско и инвалидско осигурање (у даљем тексту: Фонд ПИО), Фонда здравственог осигурања, Завода за запошљавање и Фонда дјечију заштиту.

Табела бр. 6: Преглед финансијских ревизија фондова социјалне заштите за 2017. годину и изражених ревизорских мишљења

РБ	Субјект ревизије	Ревизијско мишљење		Број датих препорука	
		Финансијски извјештаји	Усклађеност	Финансијски извјештаји	Усклађеност
1.	Фонд ПИО	позитивно са с.п	позитивно	2	0
2.	Фонд здравственог осигурања	мишљење са резервом	позитивно	9	2
3.	Фонд за дјечију заштиту	мишљење са резервом	позитивно	4	0
4.	Завод за запошљавање	мишљење са резервом	мишљење са резервом	6	6

Сви извјештаји о финансијској ревизији фондова социјалне заштите за 2017. годину објављени су у периоду од 18.5. до 14.8.2018. године.

Скретање пажње уз позитивно мишљење о финансијским извјештајима Фонда ПИО, као и код Министарства рада и борачко-инвалидске заштите се односи на чињеницу да је Одлуком Народне скупштине Републике Српске о усвајању основа програма социјалног збрињавања радника који ће процесом приватизације, стечаја и ликвидације предузећа остати без запослења под тачком 7.4. дефинисано је да је Фонд ПИО, као корисник средстава из програма социјалног збрињавања радника, када ова средства оствари по основу потраживања из стечајне масе, дужан иста вратити на рачун буџета Републике Српске најмање у износу остварених средстава у том поступку. Међутим, пошто је наведена одлука донесена значајно прије него што је Фонд ПИО био укључен у систем јединственог рачуна трезора Републике Српске (преко којег обавља своје финансијске трансакције) и у оквиру Главне књиге трезора Републике (ГКТ), на тај начин долази до платних трансакција међу корисницима унутар исте ГКТ (плаћања по основу потраживања и обавеза Министарства рада и борачко-инвалидске заштите и потраживања и обавеза Фонда ПИО).

Код три фонда којима је о финансијским извјештајима изражено мишљење са резервом једна од квалификација од утицаја на мишљење је и чињеница да у обрасцима финансијских извјештаја за 2017. годину нису исказани упоредни подаци (претходна година) о: приходима, расходима, примицима, издацима и новчаним токовима. Иако је у Правилнику о рачуноводственим политикама наведено да се ретроактивно преправљање података презентованих у финансијским извјештајима за претходну годину не врши, неисказивање упоредних података за претходну годину у билансу успјеха, билансу новчаних токова и периодичним извјештајима о извршењу буџета за ревидирану годину представља одступање од одредби MPC-JC 1 - Презентација финансијских извјештаја. Будући да, према успостављеном систему извјештавања и одредбама Правилника о финансијском извјештавању буџетских корисника, годишњи финансијски извјештаји за фондове који нису укључени у буџет⁸ и/или ГКТ Републике имају карактер финансијских извјештаја у смислу одредби и захтјева MPC-JC, то је овим фондовима (Фонд здравственог осигурања; Фонд за дјечију заштиту и Завод за запошљавање) за описани недостатак изражена резерва у оквиру мишљења о финансијским извјештајима. Осим тога, у наставку су наведени и други елементи основа за мишљење са резервом за сваки фонд појединачно.

Основ за мишљење са резервом о финансијским извјештајима Фонда здравственог осигурања је сљедећи: редован годишњи попис није у потпуности извршен у складу са одредбама правилника којим је то регулисано; расходи за дознаке по основу здравственог осигурања и обавезе за дознаке су исказане више за 373.795 КМ; у биланс новчаних токова нису укључене трансакције по основу проведених компензација; напомене/образложења уз финансијске извјештаје нису у потпуности у складу са захтјевима MPC-JC и Правилника о финансијском извјештавању за кориснике буџета.

Основ за мишљење са резервом о финансијским извјештајима Фонда за дјечију заштиту је сљедећи: усљед грешака насталих евидентирањем промјена на пореским потраживањима на основу Извјештаја из јединствене евиденције Пореске управе, прецијењени су обрачунски приходи и расходи за укупно 4,16 милиона КМ, краткорочна потраживања за 1,11 милиона КМ, дугорочна потраживања за доприносе за које је продужен рок плаћања у износу од 5,9 милиона КМ и финансијски резултат претходне године за 7,02 милиона КМ.

Основ за мишљење са резервом Заводу за запошљавање, осим претходно наведеног у вези неисказивања потпуних података за претходну годину (једнако код три фонда) је сљедећи: редован годишњи попис није у потпуности извршен у складу са одредбама правилника којим је то регулисано; по основу наплате потраживања која су настала по основу неиспуњавања уговорених услова корисника субвенција по пројектима запошљавања, остали непорески приходи су исказани мање, а приходи од усклађивања вриједности имовине више за 22.560 КМ; у Напоменама уз финансијске извјештаје за 2017. годину нису у потпуности објелодањене информације које се односе на процијењену вриједност судских спорова и потенцијалних обавеза у вези истих, те исправку и објављивање грешке из претходног периода (394.302 КМ), што није у складу са одредбама Правилника о извјештавању и Правилника о рачуноводственим политикама.

⁸ Фонд ПИО сачињава обрасце финансијских извјештаја појединачних буџетских корисника.

Основ за мишљење са резервом о усклађености код Завода за запошљавање је сљедећи: правилима на основу којих се врши одобравање средстава по пројектима запошљавања нису успостављени прецизни и мјерљиви критеријуми који омогућавају транспарентно и недискриминаторно бодовање подносиоца захтјева, нису прецизно постављени услови и начин доказивања тих услова подносиоцима захтјева, те одобравање средстава није у одређеним случајевима вршено у складу са постављеним условима и критеријумима из Правилника о условима, критеријумима и начину спровођења мјера активне политике запошљавања; осим тога: Јединица за интерну ревизију није сачинила стратешки план за период од три године и годишњи извјештај за 2017. годину, што није у складу одредбама Закона о систему интерних финансијских контрола у јавном сектору, а за угоститељске услуге и услуге хотелског смјештаја на службеном путу у земљи нису планирани и provedени поступци јавних набавки.

Укупно је фондовима социјалне заштите упућено 29 препорука, од чега 21 за финансијске извјештаје и 8 за усклађеност.

Препоруке у вези финансијских извјештаја односе се на отклањање недостатака који су били основ за квалификације, као што су: објелодањивање свих информација релевантних за разумијевање финансијских извјештаја како је уређено стандардима и правилницима; провођење пописа у складу са правилником; исправна класификација и разграничење на период расхода/прихода; исправно сачињавање биланса новчаних токова; сачињавање информација о процијењеним вриједностима свих судских спорова на дан билансирања, а за потребе објективног финансијског извјештавања; као и препоруке за недостатке који нису имали утицај на мишљење, али је потребно: извршити усклађивање властитих извора средстава са одредбама Правилника рачуноводственим политикама (Фонд за дјечију заштиту и Фонд здравственог осигурања); вршити усклађива фер вриједности акција (Фонд за дјечију заштиту), улагања у нефинансијску имовину у сталним средствима вршити у складу са одговоарајућим правилима (Завод за запошљавање); уговоре о цесији евидентирати у години у којој су настали, књигу улазних фактура сачињавати у складу са одредбама закона, објављивати о догађајима након датума извјештавања како је то прописано (Фонд здравственог осигурања); потенцијане обавезе у складу са МРС-ЈС објелоданити у напоменама, без признавања у билансима, а текстуални сио извјештаја о извршењу буџета сачинити у складу са Правилником о форми и садржају буџета и извјештаја о извршњу (Завод за запошљавање).

Фонду здравственог осигурања дате су двије препоруке које се односи на усклађеност и то: да се интерним актом дефинишу услови и начин запошљавања у фонду и да се прати реализација уговора на основу проведених централизованих набавки за здравствене установе, за сваку установу посебно.

Заводу за запошљавање дато је шест препорука које су везане за усклађеност и то: да се у складу са Законом о буџетском систему сачињавају оперативни финансијски планови, а да се за потребе усклађивања са прописима којима се уређује извршење финансијског плана проводе поступци јавних набавки за набавке које се односе на више година, уговарање врши по периодима који чине фискалну годину; да се отклоне утврђени недостаци система интерних контрола који се односе на: испуњавање посебних услова за обављање

послова (степен стручне спреме и стручни испит), усклађивање Правилника о коришћењу средстава репрезентације; утврђивање висине благајничког максимума и доношење и сачињавање стратешког плана за период од три године и годишњег извјештаја у складу са Законом о систему интерних финансијских контрола у јавном сектору Републике Српске; да се интерним актима успоставе прецизни и мјерљиви критеријуми који ће омогућити транспарентно и недискриминаторно бодовање подносиоца захтјева и по том основу сачињавање ранг листе; да се прецизно дефинишу постављени услови подносиоцима захтјева и начин њиховог доказивања и приликом одобравања средстава досљедно примјењују постављени услови и критеријуми из правилника и јавног позива и да се врши надзор и документује остваривање права на новчану накнаду у складу са одредбама Закона о посредовању у запошљавању и правима за вријеме незапослености у смислу доказивања; као и да се изврши процјена расположивости средстава распоређених за пројекте и размотри могућност њиховог краткорочног орочавања у складу са Законом о инвестирању јавних средстава.

2.3.3. Финансијске ревизије јединица локалне самоуправе

Годишњим планом ревизија за 2017. годину у извјештајном периоду је планирано провођење седам финансијских ревизија јединица локалне самоуправе. У периоду подношења овог извјештаја двије ревизије су још увијек у току (Општина Соколац и Општина Источни Стари Град).

Резултати проведених финансијских ревизија за пет јединица локалне самоуправе дати су у Табели бр. 7.

Табела бр. 7: Преглед финансијских ревизија јединица локалне самоуправе за 2017. годину и изражених ревизорских мишљења

РБ	Субјект ревизије	Ревизијско мишљење		Број датих препорука	
		Финансијски извјештаји	Усклађеност	Финансијски извјештаји	Усклађеност
1.	Општина Србац	мишљење са резервом	мишљење са резервом	6	7
2.	Општина Градишка	мишљење са резервом	мишљење са резервом	8	8
3.	Општина Доњи Жабар	мишљење са резервом	мишљење са резервом	5	7
4.	Град Добој	мишљење са резервом уз с.п	мишљење са резервом	8	8
5.	Општина Нови Град	мишљење са резервом	мишљење са резервом	2	10

Сви појединачни извјештаји су објављени у периоду од 22.6. до 24.8.2018. године и као такви доступни су на интернет-страници: <http://www.gsr-rs.org>.

Најзначајнији налази од утицаја на мишљење о финансијским извјештајима код ревидираних ЈЛС

У обрасцима финансијских извјештаја: Биланс успјеха, Периодични извјештај о извршењу буџета и Периодични извјештај о извршењу по рачуноводственим фондовима за 2017. годину код ревидираних јединице локалне самоуправе нису попуњене колоне које се односе на претходну годину (недостају упоредни

подаци) што није у складу са одредбама Правилника о финансијском извјештавању буџетских корисника, а као последица примјене новог Правилника о буџетским класификацијама, садржини рачуна и примјени контног плана за буџетске кориснике којим су измијењени структура и садржај појединих позиција (прихода, расхода, примитака и издатака). Иако је у Правилнику о рачуноводству, рачуноводственим политикама и рачуноводственим процјенама за буџетске кориснике наведено да се ретроактивно преправљање података презентованих у финансијским извјештајима за претходну годину не врши, неисказивање упоредних података за претходну годину у билансу успјеха и периодичним извјештајима о извршењу буџета за ревидирану годину представља одступање од одредби MPC-JC 1 - Презентација финансијских извјештаја. Будући да, према успостављеном систему извјештавања и одредбама Правилника о финансијском извјештавању буџетских корисника, годишњи финансијски извјештаји за јединице локалне самоуправе имају карактер финансијских извјештаја у смислу одредби и захтјева MPC-JC, то је свим ревидираним ЈЛС за описани недостатак изражена резерва у оквиру мишљења о финансијским извјештајима.

Ни код једне ЈЛС претходно описано питање није било једини основ за мишљење са резервом о финансијским извјештајима за 2017. годину, па тако је од утицаја на мишљење са резервом било и сљедеће:

Општина Србац није у консолидоване финансијске извјештаје Општине за 2017. годину укључила финансијске извјештаје јавних установа Туристичка организација и Центар за културу и спорт; дио позиција у финансијским извјештајима није правилно исказан (углавном због погрешног евидентирања и погрешног рачуноводственог третмана), није извршена процјена наплативости потраживања и пренос на спорна потраживања; дио имовине значајне вриједности (зграде и објекти, путеви, улице и друга имовина) у пословним књигама Општине је исказан у вриједности накнадно извршених улагања без почетних признавања; Општина Србац није исказала издатке по основу измирења обавеза из претходних година (обавезе које нису теретиле расходе и издатке у 2016. години) у извршењу буџета за 2017. годину у износу од 549.082 КМ; биланс новчаних токова није у потпуности састављен у складу са одредбама Правилника о финансијском извјештавању за буџетске кориснике и MPC-JC 2 - Биланс новчаних токова, а Напомене уз финансијске извјештаје нису у потпуности састављене у складу са MPC-JC 1 - Презентација финансијских извјештаја и чланом 46. Правилника о финансијском извјештавању за буџетске кориснике.

Општина Градишка: дио књиговодствених исправа у вези са насталим пословним догађајима није евидентиран, јер у књиговодство нису достављени из одјељења и служби у којима су документи настали односно примљени (што није у складу са одредбама Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске); приходи су потцијењени за 193.858 КМ по основу наплаћених накнада за коришћење шума, јер нису признати на готовинском основу у складу са Правилником о рачуноводству, рачуноводственим политикама и рачуноводственим процјенама за буџетске кориснике; затим стање из пословне евиденције нефинансијске имовине у сталним средствима одступа од стварног стања имовине са којом Општина располаже, због тога што дио идентификоване имовине није књиговодствено евидентиран а дио имовине у

процесу њеног прибављања није вреднован по трошку набавке – набавној вриједности у складу са одредбама одговарајућих правилника и MPC-ЈС. Успостављена Помоћна књига нефинансијске имовине у сталним средствима није вођена у складу са Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске, попис имовине и обавеза није организован и извршен у складу са Правилником о начину и роковима вршења пописа и усклађивања књиговодственог са стварним стањем имовине и обавеза; дугорочни пласмани и трајни извори средстава су више исказани за 1.389.980 KM, а Биланс новчаних токова није састављен на прописани начин и не пружа релевантне информације о новчаним токовима у складу са MPC ЈС 2 – Извјештај о новчаним токовима.

Општина Доњи Жабар: настала потраживања по основу комуналне накнаде нису евидентирана у складу са Упутством о примјени MPC ЈС 23 - Приходи од трансакција које нису трансакције размјене (порези и преноси) и одговарајућим рачуноводственим политикама, па су по том основу потцијењена: потраживања, корекција вриједности потраживања, приходи обрачунског карактера, расходи обрачунског карактера, а прецијењен финансијски резултат. Осим тога, краткорочна разграничења и разграничени приходи су прецијењена, а потцијењен финансијски резултат ранијих година. Аналитичке евиденције (помоћне књиге) нису успостављене за: нефинансијску имовину у сталним средствима и потраживања, што није у складу са одредбама Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске; стање из књиговодствене евиденције нефинансијске имовине у сталним средствима одступа од стварног стања имовине са којом Општина располаже, због тога што није вреднована у складу са одредбама одговарајућих правилника и MPC-ЈС и прописима који су везани за њено почетно признавање, вредновање, амортизовање и објелодањивање, јер значајан дио имовине није ни идентификован, а једним дијелом идентификована имовина није књиговодствено евидентирана, највећи дио исказане имовине није идентификован аналитички по појединачном средству, па евиденција не даје податке о правој вриједности појединачних средстава и укупне имовине.

Град Добој није у своје консолидоване финансијске извјештаје за 2017. годину укључио финансијске извјештаје јавне установе Туристичка организација и Агенција за развој малих и средњих предузећа; потраживања по основу закупа и комуналне накнаде која укупно износе 5.566.066 KM (у бруто износу) нису правилно исказана, јер значајан дио ових потраживања потиче из ранијих година, а Град Добој није на дан билансирања извршио корекцију потраживања која нису наплаћена у року од 12 мјесеци од датума доспијећа, што није у складу са Правилником о рачуноводству, рачуноводственим политикама и рачуноводственим процјенама за буџетске кориснике тако да су потраживања прецијењена (за потраживања у најмањем износу од 3.827.072 KM, која су у претходним периодима испуњавала услове за рекласификацију у категорију спорних потраживања). Осим наведеног, Напомене уз финансијске извјештаје нису у потпуности састављене у складу са MPC-ЈС 1 и Правилником о финансијском извјештавању за буџетске кориснике.

Уз мишљење са резервом о финансијским извјештајима за Град Добој наведено је и скретање пажње на чињеницу да се дио нефинансијске имовине у сталним средствима значајне вриједности још увијек води у евиденцијама Града Добој иако исту, након статусних промјена, користи новоформирана Општина Станари

на чијој се територији и налази. С обзиром на то да наведене двије јединице локалне самоуправе нису постигле споразум о предмету арбитраже (што је предуслов за даља поступања), Град није могао самоиницијативно (као ни Општина Станари) провести поступак искњижавања предметног дијела имовине без сагласности друге стране, сходно одредбама члана 19. став 3. Закона о територијалној организацији. Наведеним законом (нити другим релевантним прописима) нису детаљно дефинисане процедуре за поступање у случају да стране у спору (везано за диобени биланс) не успију да постигну споразум о предмету арбитраже.

Општина Нови Град није у консолидовани финансијски извјештај Општине укључила финансијске извјештаје ЈУ Градски спортски центар „Спортска дворана“; потраживања су потцијењена је у бруто износу за 122.015 КМ јер није евидентирано потраживање утврђено по Уговору о приступању дугу и преузимању извршења од 01.11.2011. године по основу неоправданог аванса исплаћеног за прибављање нефинансијске имовине.

Најзначајнији налази од утицаја на мишљење о усклађености код ревидираних ЈЛС

1. Недоношење програма, планова и одлука прописаних законом

- Нису донесена интерна акта у складу са Законом о јавним путевима као што су: одлука о утврђивању мјерила и критеријума за одређивање локалних путева и улица у насељу; стратегија развоја локалних путева и улица у насељу (Општина Србац; Општина Градишка; Општина Доњи Жабар) и посебан акт којим се прописују послови редовног и ванредног одржавања, рехабилитације и заштите локалних путева и улица у насељу, обим појединих радова и рокови извођења тих радова, подаци о којима се води евиденција и начин вођења тих података (Општина Србац).
- Нису донесени: годишњи план утrophка намјенскох средстава од концесионе накнадешто је дефинисано Законом о концесијама (Општина Србац; Општина Доњи Жабар), и средстава за финансирање заштите од пожара, према одредбама Закона о заштити од пожара (Општина Доњи Жабар).
- Није донесен програм уређења градског грађевинског земљишта, сходно одредбама Правилника о обрачуну накнаде трошкова уређења градског грађевинског земљишта (Општина Србац) .
- Нису донесени интерни акти којима би се дефинисала свеобухватна правила и критеријуми за расподјелу грантова (омладинским, хуманитарним и другим организацијама и удружењима) чиме би се осигурала једнакост и транспарентност приликом расподјеле јавних средстава (Општина Србац; Град Добој).
- Није донесен Програм развоја спорта за период од четири године у складу са Законом о спорту (Општина Градишка).
- Није донесен интерни акт којим би била прописана обавеза плаћања комуналне накнаде за коришћење објеката и уређаја заједничке комуналне потрошње, што није у складу са чланом 22. Закона о комуналним дјелатностима (Општина Нови Град).

- Није донесен просторни план Града Добој (Закон о уређењу простора и грађењу).
- Није донесен акт о управљању ризицима, што је обавеза прописана Законом о систему интерних финансијских контрола у јавном сектору Републике Српске и интерним Правилником о интерним контролама и интерним контролним поступцима у Општинској управи (Општина Градишка).

2. Одступања од Закона о јавним набавкама

- Код провођења процедура јавних набавки у 2017. години нису у свим случајевима поштоване одредбе Закона о јавним набавкама (Општина Србац).
- Код дијела јавних набавки нису усклађени захтјеви из тендерске документације и одредбе нацрта, односно уговора о набавци радова у вези са гаранцијама за квалитет радова и нису документоване активности везане за дефинисање услова за техничку опремљеност понуђача (Град Добој).

3. Одступања у односу на Закон о буџетском систему и Закон о трезору (доношење и извршење буџета/ребаланса буџета)

- Буџет није у потпуности припремљен и донесен према јединственој економској буџетској класификацији сходно Закону о буџетском систему Републике Српске и у складу са одредбама Правилника о буџетским класификацијама, а План готовинских токова за извршење буџета, не садржи све тражене податке и потребне елементе дефинисане у Закону о трезору (Општина Србац).
- Није извршено сервисирање дијела дуга за отплату по кредитима, што није у складу са одредбама Одлуке о извршењу ребаланса буџета Општине и Закона о задуживању, дугу и гаранцијама Републике Српске, јер су одредбама наведених прописа обавезе по основу дуга дефинисане као приоритетне (Општина Градишка).
- Нису међусобно усклађени Ребаланс буџета и планови и програми које је донијела Скупштина општине, и то: План коришћења средстава од накнада по основу коришћења шума, Програм коришћења средстава од концесионих накнада, Програм текућег одржавања и реконструкције хидромелиорационог система који се реализује из средства накнада за воде; Програм подршке развоју пољопривреде, Програм подршке развоју предузетништва и други (Општина Градишка).
- Буџет/ребаланс буџета није у потпуности припремљен, донесен и извршаван према стандардним буџетским класификацијама из Правилника о буџетским класификацијама, што није у складу са Законом о буџетском систему Републике Српске (Општина Доњи Жабар).
- Извјештај о извршењу буџета није састављен у складу са појединим одредбама Закона о буџетском систему Републике Српске, односно Правилника о форми и садржају буџета и извјештаја о извршењу буџета. У презентованом табеларном дијелу нису исказани подаци о буџетским издацима који су одобрени ребалансом, већ буџет у који су укључене извршене реалокације, а у дијелу извјештаја у коме се приказују подаци о

почетном и завршном стању имовине, обавеза и извора средстава, приказана су само завршна стања без почетних (Град Добој).

- Нису усклађени Ребаланс буџета и плански документи које је Скупштина општине претходно донијела, што има за последицу да одређени реализовани послови не прате програме и друге планске документе. Односе се на: програме коришћења прикупљених намјенских прихода, као и програме и планове којима је прописано трошење средстава нпр. План одржавања, заштите, реконструкције и изградње локалних и некатегорисаних путева и улица; Програм обављања комуналних дјелатности комуналне потрошње на јавним површинама; Правилник о подстицајима у пољопривреди на подручју општине у 2017. години итд (Општина Нови Град).
- Буџет Општине Нови Град по основу изворних прихода није свеобухватан, јер нису створене претпоставке (доношење интерног акта) за наплату прихода по основу комуналне накнаде.

4. Лична примања и намјенско коришћење средстава

- Одредбе Колективног уговора за запослене у општинској управи Општине Градишка којима је дефинисано увећање основне плате нису у складу са Посебним колективним уговором за запослене у области локалне самоуправе Републике Српске гдје је дефинисано да се увећања основне плате не могу посебно исказивати већ су урачуната у коефицијент утврђен према платној групи.
- Обрачун плата и других личних примања запослених у општинској управи није у складу са одредбама Посебног колективног уговора за запослене у области локалне самоуправе, јер су примијењени интерни акти из 2014., донесени на основу прописа који су престали да важе у складу са доношењем Закона о раду. Неусклађености код обрачуна личних примања се односе на: висине коефицијената за обрачун плате, увећања основне плате, висине накнаде и помоћи запосленом (Општина Нови Град).
- Један број закључених уговора о дјелу и уговора о обављању привремених и повремених послова није закључен у складу са одредбама Закона о раду, јер представљају послове који су систематизовани и за које се закључује уговор о раду (Општина Градишка).
- Одлуком о накнадама за вршење послова одборника утврђене су и накнаде по основу различитих помоћи одборницима, што није у складу са чланом 41. Закона о локалној самоуправи (Општина Доњи Жабар).

2.3.4. Препоруке дате субјектима ревизије у извјештајном периоду

У оквиру издатих ревизијских извјештаја у периоду од 01.09.2017. до 31.08.2018. године (укупно 63) Главна служба за ревизију дала је укупно 473 препоруке, од којих:

- 269 везано за отклањање неправилности и грешака уочених у финансијским извјештајима и
- 204 везано за отклањање узрока неусклађености пословања.

За јавна предузећа, фондове који послују по посебним прописима и јединице локалне самоуправе чије су ревизије извршене у периоду од 01.09. до 31.12.2017. године дато је 176 препоруке, а за министарства и друге кориснике буџета, фондове социјалне заштите и јединице локалне самоуправе (период ревизије 01.01-31.8.2018.) дато је 297 препорука.

Према подацима из Јавног регистра ревизорских препорука (доступан на интернет страници Главне службе за ревизију), статус провјерених препорука са 31.07.2018. године је сљедећи:

- 56% односи се на потпуно проведене препоруке,
- 22% на дјелимично проведене,
- 21% на препоруке које нису проведене, док је
- 1% препорука које нису биле проводиве усљед промјењених околности за њихово провођење.

Главна служба за ревизију нема довољно расположивих капацитета да у ревизорском циклусу који слиједи години у којој је вршена финансијска ревизија провјери статус свих датих препорука, што представља посебан проблем у вези са препорукама датим субјектима код којих се ревизија проводи нередовно (јавна предузећа, јединице локалне самоуправе и др). Од досад укупно датих препорука, почевши од препорука за фискалну 2012. годину датих током ревизије проведене у 2013. години, са 31. јулом 2018. године провјерен је статус 71% свих препорука, што представља значајно повећање у односу на раније периоде. Провјерен је статус датих препорука за 2013. и 2014. годину, док је у току провјера препорука за 2015. годину, а у извјештајном периоду дате су препоруке по извјештајима за 2017. годину. Међутим, и даље је неопходно јачати ревизорске капацитете за активности на накнадном прегледу статуса датих препорука.

2.4. Ангажовања на провјери статуса датих препорука за 2015. год.

С обзиром на то да се ревизије финансијских извјештаја јединица локалне самоуправе, јавних предузећа, јавних установа и неких других институција јавног сектора не врше сваке године, Главна служба за ревизију је у складу са расположивим ресурсима периодично врши провјеру статуса датих препорука код тих субјеката, о чему се сачињавају посебни извјештаји. У периоду од 1.6. до 31.8.2018. године планирани су и проведени ангажмани на провјери датих препорука за ревидирани период 2015. године и то код: 16 јединица локалне самоуправе, 4 привредна друштва и 2 фонда.

Ангажман ради пружања увјеравања ограниченог степена укључује провођење поступака у циљу прибављања довољних и адекватних ревизијских доказа о томе да су препоруке проведене на начин како је то препоручено. У том смислу, приликом ангажмана на провјери статуса датих препорука не даје се мишљење ревизора, већ закључак који, на основу Међународног стандарда ангажовања на основу којих се пружа увјеравање (ISAE 3000), може бити: позитиван, негативан, са резервом или се ревизори могу уздржати од закључка.

У Табели бр. 8 дат је преглед резултата ангажмана на провјери статуса датих препорука. Сви наведени извјештаји су објављени у периоду од 11.7.2018. до 31. 8.2018. године.

Табела бр. 8: Преглед извршених активности на провјери статуса препорука по ревизорским извјештајима за 2015. годину

РБ	Назив субјекта код којег је вршена провјера	Закључак
1.	Деп-от Бања Лука	позитиван
2.	МХ Електропривреда Републике Српске, Требиње	резерва
3.	Космос а.д. Бања Лука	резерва
4.	ЗП Електрoкpајина Бања Лука	резерва
5.	Општина Фоча	позитиван
6.	Општина Хан Пијесак	позитиван
7.	Општина Чајниче	позитиван
8.	Општина/Град Зворник	резерва
9.	Општина Осмаци	резерва
10.	Општина Челинац	резерва
11.	Општина Петрово	резерва
12.	Општина Лопаре	резерва
13.	Општина Шамац	резерва
14.	Општина Котор Варош	резерва
15.	Општина Модрича	негативан
16.	Општина Пелагићево	негативан
17.	Општина Ново Горажде	негативан
18.	Општина Вишеград	негативан
19.	Општина Сребреница	негативан
20.	Општина Теслић	негативан
21.	Фонд за професионалну рехабилитацију и запошљавање инвалида, Приједор	резерва
22.	Фонд за заштиту животне средине и енергетску ефикасност Републике Српске	резерва

Дакле, од 22 извршене провјере статуса датих препорука, четири субјекта је провело све дате препоруке (позитиван закључак), 12 их је провело више од половине датих препорука (закључак са резервом), а шест субјеката ревизије нису провели или су дјелимично провели мање од половину датих препорука (негативан закључак).

3. Планиране и проведене ревизије учинка

У складу са одређењима из Стратегије развоја Главне службе за ревизију јавног сектора Републике Српске за период 2014 – 2020. година, и у складу са капацитетима Главне службе за ревизију у ревизијском циклусу 2017/2018. година планирано је да се проведе пет ревизија учинка:

- Посебни начини наплате пореског дуга,
- Техничко опремање ватрогасних јединица,
- Управљање ресурсима основних школа,
- Збрињавање и заштита дјеце без родитељског старања и
- Доступност услуга примарне здравствене заштите.

Ове ревизије учинка планиране су и проведе се у складу са мандатом утврђеним у Закону о ревизији јавног сектора Републике Српске, у складу са ISSAI стандардима ревизије за јавни сектор, Методологијом за ревизију учинка и интерним правилима и процедурама Главне службе за ревизију.

Избором подручја ревизије и тема које су предмет ревизије учинка, Главна служба за ревизију је у функцији остваривања општих циљева утврђених стратегијама и политикама власти Републике Српске и у функцији унапређења општег и финансијског управљања у јавном сектору Републике Српске. Да би се испунио општи циљ ревизије учинка, она кроз процес ревизије обухвата више институција јавног сектора које имају одређене улоге, надлежности и одговорности повезане се ревизијским проблемом који је предмет ревизије у дужем временском периоду. У наредној табели је преглед планираних ревизија учинка, временски период који је обухваћен ревизијом и број институција јавног сектора (скраћено: ИЈС) обухваћених ревизијом.

Табела број 9: Преглед планираних ревизија учинка и обима ревизије

РБ	Ознака ревизије	Назив ревизије	Број ИЈС обухваћених ревизијом	Период обухваћен ревизијом
1.	РУ 002-17	Посебни начини наплате пореског дуга	2	2013 - 2017.
2.	РУ 003-17	Техничко опремање ватрогасних јединица	11	2013 - 2017.
3.	РУ 004-17	Управљање ресурсима основних школа	46	2014 - 2017.
4.	РУ 005-17	Збрињавање и заштита дјеце без родитељског старања	12	2014 - 2017.
5.	РУ 006-17	Доступност услуга примарне здравствене заштите ⁹		

На овај начин могуће је одређене ревизијске проблеме који су предмет ревизије сагледати на свеобухватан и систематичан начин, а налазе ревизије учинити квалитетним, разумљивим и прихватљивим.

Ревизијски циклус је започео у другој половини 2017. године и до писања овог извјештаја проведене су три ревизије учинка односно објављена три извјештаја ревизије учинка:

- Извјештај ревизије учинка „Посебни начини наплате пореског дуга“,
- Извјештај ревизије учинка „Техничко опремање ватрогасних јединица“ и

⁹ Ревизија учинка је у фази предстудије и још није утврђен институционално-организациони и временски обухват ревизије.

- Извјештај ревизије учинка „Управљање ресурсима основних школа“.

Поред наведених ревизија учинака, у периоду који није био обухваћен претходним Годишњим ревизорским извјештајем завршена је ревизије учинка која је планирана годишњим планом ревизија за 2017. годину „Стипендирање студената у Републици Српској“ и извјештај је објављен крајем 2017. године.

Прелиминарни налази ревизија учинка су путем фокус група представљени институцијама обухваћеним ревизијом и другим заинтересованим странама и на тај начин је обезбјеђен додати квалитет, разумљивост и прихватљивост налаза ревизије и извјештаја ревизије учинка.

На нацрте извјештаја ревизије учинка институције обухваћене ревизијом у складу са Законом о ревизији јавног сектора Републике Српске имају право да доставе примједбе. Институције обухваћене ревизијом су се углавном изјасниле на нацрте извјештаја ревизије учинка у форми коментара, да су без примједби и веома афирмативно о темама и извјештајима ревизије учинка. Примједбе које су доставиле институције обухваћене ревизијом, размотрене су с посебном пажњом, а основане и документоване примједбе прихваћене и укључене у коначне извјештаје ревизије учинка.

Табела бр. 10: Преглед проведених ревизија учинка, институција обухваћених ревизијом и примједби институција обухваћених ревизијом

РБ	Назив ревизије учинка	Број ИЈС којима су достављени извјештаји	Број ИЈС које су доставиле примједбе
1.	Стипендирање студената у Републици Српској	10	1
2.	Посебни начини наплате пореског дуга	2	1
3.	Техничко опремање ватрогасних јединица	11	-
4.	Управљање ресурсима основних школа	46	1
УКУПНО		79	3

Преглед броја институција које су обухваћене ревизијом и броја институција које су доставиле примједбе, обима, карактера и суштине примједби указује на висок ниво усаглашености налаза, закључака и препорука између Главне службе за ревизију и институција обухваћених ревизијом учинка.

Резултати појединачних ревизија учинка презентовани су путем извјештаја ревизије учинка који садрже детаљне налазе, закључке и препоруке. Извјештаји ревизије учинка јавни су документи и достављени су свим институцијама у складу са одредбама Закона о ревизији јавног сектора Републике Српске (Народној скупштини Републике Српске – Одбор за ревизију, Предсједнику Републике Српске, Влади Републике Српске, Министарству финансија и институцијама обухваћених ревизијом).

3.1. Општи закључци актуелног циклуса ревизије учинка

Посматрајући појединачне извјештаје ревизије учинка, актуелни ревизијски циклус показао је да:

- У стратегијама, стратешко-развојним и планским документима нису довољно наглашени принципи економичности, ефикасности и ефективности, а оперативно проведени документи, мјере и активности нису примарно усмјерене на остваривање принципа економичности, ефикасности и ефективности.
- У процесу планирања не постављају се јасни стратешки и оперативни циљеви, планске и програмске активности, ресурси за њихову реализацију, резултати и утицај резултата на остваривање стратешких и оперативних циљева.
- Одређене претпоставке за успјешно функционисање институција, активности и процеса у њиховој надлежности нису у потпуности испуњене а посебно у дијелу постојања и усклађености стратешког и правног оквира.
- Приликом предлагања и креирања мјера системског и оперативног карактера није претходила анализа и евалуација постојећег стања, нити се периодично вршиле анализе и евалуације постигнутих резултата и испуњених циљева примјеном нових системских и оперативних мјера.
- Процеси и процедуре у надлежности институција јавног сектора временски трају дуго, дуже од рокова прописаних законом, уз веома изражену варијабилност и утичу на остваривање одређених права и ефикасно коришћење расположивих ресурса.
- Алокација и реалокација ресурса укључујући и буџетска средства није у потпуности заснована на унапријед утврђеним критеријумима, нормативима и приоритетима и није у функцији економичности, ефикасности и ефективности.
- Институције јавног сектора на истом нивоу организовања имају различите приступе и праксе у провођењу истих или сличних активности, иако дјелују у истом правном, економском и техничком окружењу а те праксе нису у функцији ефикасног коришћења ресурса.
- Постојећи систем извјештавања није орјентисан ка учинку. Извјештаји и информације институција јавног сектора не садрже податке и информације о оствареним резултатима, постигнутим циљевима, утицају резултата на постизање утврђених циљева, имплементацију усвојених стратегија и политика.
- Извјештаји и информације нису поуздана основа за оцјену рада институција јавног сектора у погледу економичности, ефикасности и ефективности.
- Недовољан ниво надзора над активностима у надлежности јавног сектора у погледу економичности, ефикасности и ефективности.
- Недовољан ниво транспарентности активности које проводе институције јавног сектора и докумената које су резултат тих активности.

- Недовољна координација између институција на републичком и локалном нивоу у погледу провођења одређених активности у којима надлежности имају и институције републичког и локалног нивоа.

На основу налаза ревизије, општих и посебних закључака формулисане су препоруке институцијама јавног сектора на краткорочној и дугорочној основи чијом провођењем је могуће унаприједити организацију, функционисање и управљање јавним сектором, услуге јавног сектора учинити квалитенијим и кориснички оријентисаним, а јавну одговорност подићи на виши ниво. Путем четири извјештаја ревизије учинка Главна служба за ревизију понудила је укупно 21 препоруку Влади Републике Српске, министарствима, и другим институцијама јавног сектора које су надлежне и одговорне за управљање активностима и процесима који су били предмет ревизије учинка.

3.1.1. Извод из појединачног извјештаја ревизије учинка (2017. године)

Ревизија учинка „Стипендирање студената у Републици Српској“

Сврха ове ревизије учинка била је да се испита да ли је постојећи начин стипендирања студената у Републици Српској транспарентан и да ли су надлежна министарства и јединице локалних самоуправа обезбиједили најбоље могуће коришћење ресурса кроз стипендирање дефинисаних категорија стипендираних студената. На основуведеног испитивања у Министарству просвјете и културе, Министарству науке и технологије - Фонд "Др Милан Јелић" и јединицама локалне самоуправе, формиран су налази ревизије. Најзначајнији налази који се односе на стипендирање студената у Републици Српској су:

- Подаци о укупном броју студената првог циклуса студија показују тренд пада за 15% у посматраном периоду. Број стипендија за студенте првог циклуса студија се исто смањује, али учешће студената са стипендијом у односу на оне без стипендије је у благом порасту за академску 2015/2016. годину и чини 17%, што говори да је стипендиран сваки 6-ти студент првог циклуса студија у Републици Српској.
- Министарства и јединице локалних самоуправа су дефинисали генералне циљеве и моделе стипендирања студената, односно категорије стипендираних студената, али нису у потпуности разрадили специфичне циљеве и активности. Циљеви нису у потпуности мјерљиви, нити је утврђено на који начин и у којој мјери би стипендирање студената требало да допринесе њиховој реализацији.
- Различита је структура броја стипендиста и додјељених средстава у зависности од категорије стипендираних студената и у зависности од даваоца стипендије. У укупној структури броја стипендиста око 60% се односи на категорију стипендираних успјешних студената, 30% на категорију стипендираних студената са социјалним статусом и 10% на категорију стипендираних студената који студирају дефинисана дефицитарна занимања.
- За утврђивање ранг листи за додјелу стипендија примјењује се велики број критеријума који се најчешће понављају без обзира на категорију стипендираних студената. У Министарству просвјете и културе и у јединицама локалних самоуправа које врше бодовање и рангирање

стипендиста анализом је утврђено постојање јаке корелације бодова који се добију по основу критерија успјешности и мјеста на ранг листи за категорију стипендирани успјешни студенти. Код категорије стипендирани студенти са социјалним статусом не постоји јасна корелација бодова који се добију по основу вредновања критерија социјалног статуса студента и мјеста на ранг листи.

- Процедуре за додјелу стипендија су компликоване и дуго трају. Значајан број одлука претходи расписивању конкурса, као и чекање на усвајање буџета. Конкурси не садрже све информације које би требали да имају у циљу транспарентности додјеле стипендија. Вријеме додјеле стипендија смо анализирали за двије академске године и утврдили да се вријеме погоршало за академску 2016/2017. годину у односу на претходну. Укупно вријеме од почетка академске године до прве исплате у зависности од даваоца стипендије траје од око 3,5 мјесеца до 10 и више мјесеци.
- Даваоци стипендије нису у потпуности дефинисали које показатеље о стипендирању студената ће пратити и у којим временским интервалима, нити је било системског праћења и анализа о стипендирању студената у посматраном периоду на нивоу Републике Српске. Иако су даваоци стипендије у посматраном периоду вршили одређене промјене у процедуралном смислу додјеле стипендија, нису вршили анализу утицаја тих промјена на успјешност стипендирања.
- Информације или извјештаје о стипендирању студената углавном раде сви даваоци стипендија. Ипак укупни и генерални подаци о свим стипендијама у Републици Српској углавном нису доступни јавности. Појединачни подаци о стипендијама су, у зависности од даваоца стипендије и академске године, у највећој мјери доступни јавности.

На основу представљених налаза у овој ревизији учинка може се извести генерални закључак да стипендирање студената у Републици Српској није у потпуности транспарентно у погледу доступности потребних информација за остваривање права на стипендију и не обезбјеђује најбоље могуће коришћење средстава која се издвајају за стипендије.

У складу са презентованим налазима и закључцима ревизије креиране су препоруке даваоцима стипендије у циљу унапрјеђења транспарентности и ефикаснијег коришћења ресурса за стипендирање студената. Из препорука проистиче да Министарство просвјете и културе треба да преузме координирајућу улогу и обезбједи неопходну комуникацију са другим даваоцима стипендије како би се препоруке ревизије реализовале и дале очекиване резултате.

3.1.2. Изводи из појединачних извјештаја ревизије учинка у 2018. год.

Ревизија учинка „Посебни начини наплате пореског дуга“

Сврха ове ревизије била је да испита да ли Министарство финансија и Пореска управа Републике Српске ефикасно проводе мјере одгођеног плаћања пореског дуга и да се на основуведеног испитивања понуде препоруке чијом имплементацијом је могуће унаприједити ефикасност одгођеног плаћања

пореског дуга. Најзначајнији налази који се односе посебне начине наплате пореског дуга су:

- Влада Републике Српске је у континуитету предлагала и доносила законске и подзаконске прописе како би њиховом примјеном с једне стране олакшала функционисање привредних друштава и предузетника, а с друге стране омогућила бољу наплату пореског дуга.
- Поступак одобравања захтјева за одгођено плаћање пореског дуга је у значајном броју случајева трајао много дуже него што је предвиђено прописима који регулишу порески поступак или управни поступак. У поступку одлучивања по захтјевима пореских дужника значајан је број неуредних, неблагоприятних и неоснованих захтјева пореских дужника. Њихов број се смањивао у посматраном периоду али њихова вриједност је варијала током посматраног периода. У периоду 2013 - 2016. године, одбачено је око 700 захтјева за одгођено плаћање пореског дуга. Основни узрок одбацивања захтјева је био неблагоприятно подношење и некомплетност документације, док је занемарив број одбачен због неоснованости захтјева.
- Утврђене су различите праксе и поступања у погледу укидања рјешења о одгођеном плаћању у условима када порески дужници не измирују дуг у утврђеним роковима. У ситуацијама када порески дужници нису измиривали порески дуг у роковима утврђеним ануитетним планом, рјешења о одгођеном плаћању пореског дуга нису укидана у законом предвиђеним роковима. Утврђено је да су рјешења укидана након двије па све до 14 неплаћених ануитета. Поступајући на тај начин, надлежне институције нису омогућиле ефикасност поступка у функцији остваривања постављених циљева, и отежавале будућу наплату пореског дуга на друге начине код ових пореских дужника.
- Наплата пореског дуга након укидања рјешења о одгођеном плаћању није била правремена и задовољавајућа. Анализа наплате након укидања рјешења показује да је процедура покретања поступка принудне наплате дуго трајала, а у тренутку провођења ревизије скоро трећина укинutih рјешења није била обухваћена принудном наплатом. Поступци принудне наплате су трајали дуго, а наплата је тек нешто већа од петине износа дуга на који су покренути поступци. Сваки седми поступак принудне наплате је окончан наплатом цијелог износа пореског дуга.
- Доспјели а неплаћени дуг се вишеструко увећао у посматраном периоду, што је директна посљедица недостатака идентификованих у провођењу поступака одгођеног плаћања пореског дуга.
- Извјештаји о наплати пореског дуга су мањкави у погледу садржаја и структуре и не обезбјеђују потпуне и поуздане податке о наплати пореског дуга путем одгођеног плаћања и не омогућавају утврђивање успјешности Пореске управе у цјелини и подручних центара у погледу одгођеног плаћања пореског дуга.

На основу налаза ревизије, основни закључак ове ревизије учинка је да постоји значајан простор за унапређење ефикасности одгођеног плаћања пореског дуга. На основу презентованих налаза и утврђених закључака, ревизија даје

препоруке Министарству финансија и Пореској управи Републике Српске у складу са њиховим улогама, надлежностима и одговорностима у погледу одгођеног плаћања пореског дуга.

Ревизија учинка „Техничко опремање ватрогасних јединица“

Сврха ове ревизије учинка била је да се утврди испуњеност основних претпоставки за техничко опремање ватрогасних јединица и на основуведеног испитивања понуде препоруке за унапређење овог сегмента система заштите од пожара. На основуведеног испитивања у Генералном секретаријату Владе Републике Српске, Министарству унутрашњих послова, Ватрогасном савезу Републике Српске, јединицама локалне самоуправе и ватрогасним јединицама формирану су налази ревизије. Најзначајнији налази који се односе техничко опремање ватрогасних јединица су:

- Стратегија, којом би се утврдили стратешка опредјељења и циљеви, кључни правци развоја у погледу организације и техничког опремања ватрогасних јединица и заштите од пожара у цјелини, у Републици Српској није донесена.
- Закон о заштити од пожара, као кључни акт којим је уређена област заштите од пожара, те организација и техничко опремање ватрогасних јединица као један њен сегмент, садржи бројне нејасноће и недоречености. Прописани годишњи програм активности провођења посебних мјера заштите од пожара од интереса за Републику Српску, који је требао бити основа за техничко опремање, није доношен.
- Организација ватрогасних јединица је нејасно регулисана и у пракси врло разнолико проведена. У 7 јединица локалне самоуправе уопште не постоје оперативне ватрогасне јединице.
- Више од 1/5 јединица локалне самоуправе, на дан 31.12.2017. године, нису имале донесен прописани план заштите од пожара. Чак 2/3 планова су старији од 5 година, а ниједан план није ажуриран у 2017. години. Постојећи планови, па и они новије израде, углавном немају одређене сегменте битне за техничко опремање ватрогасних јединица.
- Уплата и расподјела накнаде за реализацију посебних мјера заштите од пожара, према сједишту уплатиоца, резултира значајним разликама у прикупљеним и расподјељеним износима по јединицама локалне самоуправе, што се одражава на нивоу техничке опремљености ватрогасних јединица потребним објектима и опремом.
- Утрошак намјенских средства расподјељених на рачуне буџета јединица локалне самоуправе се треба вршити на основу усвојених планова утрошка. Међутим, око половине јединица локалних самоуправа, у посматраном периоду нису усвајале те планове. Од 32 јединице локалне самоуправе, које су донијеле ове планове за 2017. годину, половина њих је то учинила по истеку првог квартала поменуте године.
- Готово 8,5 милиона КМ, односно више од 1/3 расположивих намјенских средстава у јединицама локалних самоуправа, прикупљених у периоду 2013-2017. година по основу накнаде за реализацију посебних мјера

заштите од пожара и посебне таксе за опремање и развој, није уопште утрошено или није утрошено за предвиђену намјену.

- Планови утрошка средстава Ватрогасног савеза Републике Српске углавном фаворизују развијеније јединице локалне самоуправе, доносе се са кашњењем, а у текућој години углавном се реализују испод 50%, што је повезано са касним усвајањем планова, дугим трајањем поступака јавних набавки и сл. Генерално, наведени планови се не реализују у планираном обиму.
- Максимално 1/4 јединица локалне самоуправе је у посматраном периоду израђивало годишњи извјештај о реализацији и утрошку средстава за техничко опремање, а свега неколико о томе извјештавало Владу Републике Српске. Ватрогасни савез Републике Српске је редовно Влади Републике Српске достављао годишње извјештаје о утрошку средстава за техничко опремање, али су исти непотпуни и неадекватни за сагледавање успјешности техничког опремања.

Основни закључак ове ревизије учинка је да нису у потребној и могућој мјери испуњене основне претпоставке за успјешно техничко опремање ватрогасних јединица у Републици Српској. На основу налаза и закључака, креиране су препоруке ревизије. Препоруке се упућују институцијама које имају надлежности у погледу техничког опремања ватрогасних јединица, а то су: Влада Републике Српске, Министарство унутрашњих послова, јединице локалне самоуправе и Ватрогасни савез Републике Српске.

Ревизија учинка „Управљање ресурсима основних школа“

Основни циљ ове ревизије јесте давање одговора на питање да ли је управљање ресурсима и мрежом основних школа ефикасно и засновано на принципима доступности и једнаких услова за рад и учење. На основу испитивања проведених у Министарству просвјете и културе, 11 јединица локалне самоуправе и 34 јавне основне школе формиране су налази ревизије. Најзначајнији налази ревизије који се односе на управљање ресурсима основних школа су:

- Поступак утврђивања мреже школа, било да се ради о новој мрежи или измјени постојеће, сложен је процес по броју активности и учесника али и по броју потребних информација, критерија за вредновање стања и одлучивање те по степену конфликтности интереса сваке од укључених страна.
- Показатељи значајних разлика у броју јавних основних школа између јединица локалне самоуправе са подједнаким бројем ученика указују на неравномјерност и нерационалност распореда и на одсуство очекиваног односа по којем би број јавних основних школа по јединицама локалне самоуправе био одговарајући броју ученика на њиховом подручју.
- Више од трећине јавних основних школа у Републици Српској има мање од 18 одјељења као стандарда а више од половине има просјечан број ученика по одјељењу испод стандарда од 25 ученика по одјељењу.
- Значајне разлике у односу броја ученика и броја јавних основних школа по јединицама локалне самоуправе, посматраном и у оквиру група

јединица локане самоуправе са подједнаким укупним бројем ученика, представљају релевантан проблем због узрочне повезаности са високим разликама у трошковима по одјељењу.

- Испитивања су показала да јавне основне школе нису имале уједначен износ трошкова просјечних годишњих бруто плата по одјељењу и да су у школској 2016/2017 години разлике између јавних основних школа износиле и до 50% или до 16 хиљада годишње по одјељењу.
- За значајан дио јавних основних школа у Републици Српској је евидентна повезаност разлика у висини трошкова бруто плата по одјељењу са величином јавних основних школа и то на начин да су веће јавне основне школе, посматране кроз број одјељења, имале мање трошкове бруто плата по одјељењу.
- Кроз поступак под називом рационализација мреже школа, у ревидираном периоду су два пута извршене промјене на мрежи школа, по процедурама које нису биле прецизиране и које су резултирале ниским степеном реализације предложених промјена.
- Маса плата јавних основних школа у којима су вршене промјене статуса је у сљедећој години смањена у просјеку за 5%, што је уз истовремено смањење броја одјељења у истима за 9%, резултирало је повећањем плата по одјељењу у просјеку за 4%, што указује на изостанак очекиваних резултата у уштедама и смањењу просјечних трошкова и на неадекватност структуре извршених промјена, усмјерених само на статусе подручних школа.
- Буџетски оквир за основно образовање није по свим позицијама правовремено распоређиван на јавне основне школе, а дјелимично извршени распоред није био доступан ни презентован свим јавним основним школама.
- Одобрена средства јавним основним школама на име материјалних трошкова за буџетску годину исказивана су само у укупном збиру тих трошкова, а не и за сваку групу, адекватно усвојеном буџету, што је уз чињеницу знатно већих захтјева јавних основних школа од одобрених износа и без дефинисања приоритета, остављало значајан простор за могуће ненамјенско трошење и немогућност утврђивања одговорности за евентуална прекорачења појединих позиција.
- Испитивања показују да је степен адекватности начина распореда средстава за материјалне трошкове по јавним основним школама, дефинисан Правилником о финансирању, упитан из више разлога, а што потврђује и недовољан ниво његове примјењености у пракси.
- У посматраном периоду није остварен потребан ниво координације и јединственог дјеловања Министарства просвјете и културе, јединица локалне самоуправе и јавних основних школа у осигурању превоза ученика због чега превоз није увијек био адекватан и на нивоу дефинисаних стандарда. Значајном броју ученика путника није био осигуран бесплатан превоз, а непокривени дио цијене мјесечне карте био је различит.

- Иако без информације о укупним стварним трошковима превоза ученика али уз евидентно сазнање да су одобрена средства недовољна за већину јавних основних школа и већину ученика путника у њима, Министарство просвјете и културе није предузимало додатне активности на рјешавању отвореног питања.

На основу презентованих налаза ревизије може се извести генерални закључак да у управљању ресурсима основних школа није остварен могући ниво ефикасности и уједначености у условима и стандарду за ученике. На основу презентованих налаза и изнесених закључака, ревизија даје препоруке Влади Републике Српске, Министарству просвјете и културе, јединицама локалне самоуправе и јавним основним школама о промјенама које је потребно чинити да би управљање ресурсима било побољшано у смислу остварења дефинисаних циљева и принципа.

3.2. Провођење препорука

У складу са Стратегијом развоја Главне службе за ревизију за период 2014 – 2020. година и у складу са Акционим планом за спровођење Стратегије развоја за 2014. годину, успостављен је и Јавни регистар препорука ревизије учинка. Успостављање регистра препорука има за циљ да се на јединствен и систематичан начин прикажу препоруке дате у извјештајима ревизије учинка институцијама јавног сектора чије активности и процеси су ревидирани кроз ревизију учинка. Успостављање регистра препорука је у функцији подизања квалитета ревизије учинка као и пружања нове додатне вриједности за јавни сектор Републике Српске у цјелини и институције обухваћене ревизијом.

Табела број 11: Преглед броја институција обвезника израде акционог плана и броја институција које су сачиниле и доставиле акциони план Главној служби за ревизију

РБ	Назив ревизије	Број ИЈС обвезника АП	Број ИЈС које су доставиле АП
1.	Ангажовање физичких лица без заснивања радног односа у органима управе	9	1
2.	Ефективност остваривања права у социјалној заштити	29	1
3.	Управљање јавним набавкама у Републици Српској	10	2
4.	Стипендирање студената у Републици Српској	11	3
5.	Организација и функционисање интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске	10	10
6.	Посебни начини наплате пореског дуга	2	-
УКУПНО		71	17

Анализом регистра препорука ревизије учинка из ревизијског циклуса 2016/2017. година и ревизијског циклуса 2017/2018. година утврђено је стање донесених акционих планова институција којима су препоруке упућене како је приказано у табели.

Подаци наведени у Табели бр. 11 показују да је изостала реакција Владе Републике Српске, министарстава и других институција јавног сектора којима су

препоруке упућене у погледу израде акционих планова, иако је израда акционих планова њихова обавеза која проистиче из одредби Закона о ревизији јавног сектора Републике Српске. Карактеристично је да је изостала израда акционих планова институција обухваћених ревизијом, иако нису имале ни примједбе на нацрте извјештаја ревизије учинка што на неки начин указује на висок ниво усаглашености и прихватљивости препорука из извјештаја ревизије учинка.

Један број институција јавног сектора које су биле обухваћене ревизијом учинка „Организација и функционисање интерне ревизије јавног сектора Републике Српске“ је периодично достављао извјештаје и информације о реализацији мјера и активности из акционог плана и на тај начин документовао постигнуте резултате на плану провођења препорука из извјештаја ревизије учинка.

У актуелном ревизијском циклуса Главна служба за ревизију није проводила накнадни преглед провођења препорука ревизије учинка. Један од основних проблема у праћењу провођења препорука ревизије учинка је недостатак ресурса у Главној служби за ревизију који би могао у континуитету да прати поступање институција по извјештајима ревизије учинка, поступање по акционим плановима и реализацију мјера и активности из акционих планова и њихове ефекте.

У Бањој Луци, август 2018. године

Главни ревизор

Јово Радукић