



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

**ГОДИШЊИ РЕВИЗОРСКИ ИЗВЈЕШТАЈ
за 2019. 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 2019. 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 2017. годину проведене од 1.9. до 31.12.2018. | 6 |
| 2.1.1. <i>Финансијске ревизије домова здравља</i> | 7 |
| 2.1.2. <i>Финансијске ревизије јединица локалне самоуправе</i> | 16 |
| 2.2. Ангажовања проведена од 1.9. до 31.12.2018. године на провјери статуса датих препорука | 24 |
| 2.3. Финансијске ревизије за 2018. годину проведене од 1.1. до 31.8.2019. | 25 |
| 2.3.1. <i>Финансијске ревизије корисника буџета Републике</i> | 27 |
| 2.3.2. <i>Финансијске ревизије фондова социјалне заштите</i> | 34 |
| 2.3.3. <i>Финансијске ревизије јавних установа</i> | 38 |
| 2.3.4. <i>Финансијске ревизије јединица локалне самоуправе</i> | 41 |
| 2.3.5. <i>Препоруке дате субјектима ревизије у извјештајном периоду</i> | 47 |
| 3. Планиране и проведене ревизије учинка | 49 |
| 3.1. Резултати проведених ревизија учинка | 51 |
| 3.1.1. <i>Општи закључци актуелног циклуса ревизије учинка</i> | 51 |
| 3.1.2. <i>Извод из појединачних извјештаја ревизије учинка 2018. год.</i> | 52 |
| 3.1.3. <i>Изводи из појединачних извјештаја ревизије учинка у 2019. год.</i> | 54 |
| 3.2. Провођење препорука ревизије учинка..... | 59 |

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 2019. годину се односи на период од 1. септембра до 31. децембра 2018. године, односно на ревизије проведене у складу са годишњим планом ревизија за 2018. годину и на период од 1. јануара до 31. августа 2019. 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 2018. године до 31. августа 2019. 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 председника 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 додијељених 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 учинака), 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 омогућена је претрага по различитим параметрима.

2. Финансијске ревизије у извјештајном периоду

У извјештајном периоду, тј. од 1. септембра 2018. године до 31. августа 2019. године провођене су финансијске ревизије у складу са плановима ревизијских активности за 2018. и 2019. годину. Укупно су у извјештајном периоду проведене 64 финансијске ревизије које, како је то претходно објашњено, обухватају ревизију финансијских извјештаја и заједно с њом ревизију усклађености, и то ревизије:

- појединачних корисника буџета Републике (33 извјештаја),
- фондова социјалне заштите (4),
- јединица локалне самоуправе (13)⁴;
- јавних установа (13), те
- финансијска ревизија Консолидованог годишњег финансијског извјештаја за кориснике прихода буџета Републике Српске за 2018. 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 33 субјекта;
 - мишљење са резервом за 23 извјештаја и
 - осам негативних мишљења.
- мишљење за усклађеност:
 - позитивно за 31 субјекта;
 - мишљење са резервом за 27 извјештаја и
 - шест негативних мишљења.

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 захтијевају 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 2018. године (ревидирани период 2017. година) и у периоду 1. јануар – 31. август 2019. године (ревидирани период 2018. година).

⁴ Од којих је шест ревизија проведено у периоду 1.9 - 31.12.2018. године за 2017. годину и седам ревизија у периоду 1.1.2019 – 31.8.2019. за 2018. годину.

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 току су активности око рјешавања пословног простора, што ће имати утицај на јачање капацитета Главне службе 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 2017. годину проведене од 1.9. до 31.12.2018.

У складу са планом ревизијских активности за 2018. годину, у периоду од 01.09. до 31.12.2018. године, Сектор финансијске ревизије завршио је 15 планираних ревизија за извјештајни период 2017. године које се односе на:

- 9 ревизија јавних установа (домова здравља) и
- 6 ревизија јединица локалне самоуправе.

У оквиру 15 обављених ревизија у периоду од 1.9. до 31.12.2018. године дато је укупно 219 препорука, од којих:

- 134 за отклањање грешака и неправилности везаних за финансијске извјештаје и
- 85 препорука за отклањање узрока неусклађености пословања.

Од укупног броја датих препорука, највећи број препорука дат је домовима здравља, укупно 129, од којих се:

- 82 односе на отклањање грешака и неправилности везаних за финансијске извјештаје и
- 47 односи на усклађеност са прописима.

Јединицама локалне самоуправе дато је укупно 90 препорука, од којих:

- 52 везане за финансијске извјештаје,
- 38 које се односе на усклађеност.

2.1.1. Финансијске ревизије домова здравља

У периоду од 01.09. до 31.12.2018. године завршено је девет финансијских ревизија јавних установа (за 2017. годину), а свих девет установа су домови здравља. Врста датих мишљења и број препорука за ове јавне установе наведени су у Табели бр. 1.

Табела 1: Преглед финансијских ревизија домова здравља за 2017. годину и изражених ревизорских мишљења (период ревизије од 01.09. до 31.12.2018. године)

| РБ | Субјект ревизије | Ревизијско мишљење | | Број датих препорука | |
|------------------------------|--------------------------|---------------------------------------|-----------------------------|------------------------|-------------|
| | | Финансијски извјештаји | Усклађеност | Финансијски извјештаји | Усклађеност |
| 1. | Дом здравља Бања Лука | мишљење са резервом уз скретање пажње | позитивно | 6 | 3 |
| 2. | Дом здравља Котор Варош | негативно | негативно | 7 | 9 |
| 3. | Дом здравља Мркоњић Град | позитивно са с.п. | мишљење са резервом | 3 | 2 |
| 4. | Дом здравља Србац | мишљење са резервом уз с.п. | мишљење са резервом уз с.п. | 8 | 4 |
| 5. | Дом здравља Теслић | негативно | негативно | 11 | 7 |
| 6. | Дом здравља Модрича | негативно | мишљење са резервом | 12 | 5 |
| 7. | Дом здравља Зворник | негативно | мишљење са резервом | 12 | 4 |
| 8. | Дом здравља Угљевик | негативно | мишљење са резервом | 14 | 5 |
| 9. | Дом здравља Шипово | негативно | мишљење са резервом | 9 | 8 |
| Укупан број датих препорука: | | | | 82 | 47 |

ЈЗУ „Дом здравља“ у Бањој Луци – уз позитивно мишљење о усклађености дато је мишљење са резервом на финансијске извјештаје уз скретање пажње, а основ за мишљење са резервом везан је за сљедеће: признавање прихода и потраживања уз истовремену исправку вриједности потраживања (по основу негативних ефеката издавања лијекова на рецепт) што је у дужем временском периоду за резултат имало: прецијењена краткорочна потраживања и исправку вриједности, више исказане обавезе и приходе у 2017. години; такође због тога што нису били испуњени услови за признавање потраживања по основу рефундација накнада плата по основу боловања (период 2013. године) више су исказана потраживања по основу рефундација.

Осим тога, скренута је пажња на то да се, према одредбама уговора о пружању и финансирању примарног нивоа здравствене заштите, врши умањење плаћања за извршене и фактурисане услуге за негативне ефекте „ризика прекорачења“ издавања лијекова на рецепт и казних одредби приликом контроле извршења уговора по коначном обрачуна. На тај начин нарушен је бруто принцип у евиденцији прихода и потраживања, а исказана потраживања за признате негативне ефекте, нису резултат извршених услуга Јавне здравствене установе „Дом здравља“ у Бањој Луци.

ЈЗУ Дом здравља „Свети Пантелејмон“ Котор Варош. Основ за негативно мишљење о финансијским извјештајима односи се на грешке и недостатке услед којих значајан број позиција није правилно исказан: рачуноводствене политике нису усклађене са захтјевима Међународних рачуноводствених стандарда, попис имовине и обавеза на билансни датум није проведен у складу са одговарајућим правилником, пописом нису обухваћени укупна имовина и обавезе, извјештај о попису не садржи прописане елементе, а надлежни орган није разматрао тај извјештај; осим тога: погрешно су класификовани приходи за износ од преко 1,3 милиона КМ; неправилно су исказане различите позиције имовине као што су: бруто вриједност нематеријалне имовине (није евидентиран системски и апликативни софтвер за праћење рада тимова породичне медицине), вриједност грађевинских објеката је потцијењена за 316 хиљада КМ јер није евидентиран преносу основних средстава са Министарства здравља и социјалне заштите и додатна улагања; нису исказани дугорочно разграничени приходи по основу донација од 303 хиљаде КМ, грађевински објекти у припреми су потцијењени због грешке у евидентирању накнаде за ренту и уређење грађевинског земљишта као текућих трошкова; погрешно су класификована потраживања од Фонда здравственог осигурања Републике Српске по основу уговора о пружању и финансирању примарног нивоа здравствене заштите, а дио потраживања по основу рефундација боловања од Фонда за дјечију заштиту није исказан; због неадекватне класификације обавеза према Фонду здравственог осигурања Републике Српске прецијењене су обавезе према повезаним правним лицима, а потцијењени су дугорочни кредити и дио дугорочних кредита који доспијевају за плаћање до једне године, док дио краткорочних обавеза по основу накнада за превоз и доприноса на уговоре о дјелу није исказан; нераспоређени добитак текуће године је прецијењен за најмање 122 хиљаде КМ због прецијењеног добитка текуће године и потцијењеног губитка ранијих година, јер за потраживања није вршена исправка вриједности; биланс новчаних токова није сачињен у складу са одредбама одговарајућег рачуноводственог стандарда и правилника, а напомене уз финансијске извјештаје (наративни дио извјештаја) нису сачињене како је то прописано Међународним рачуноводственим стандардима и Међународним стандардима финансијског извјештавања.

Негативно мишљење за усклађеност резултат је неправилности које се односе на: обрачун дневница за службена путовања; планирање и провођење јавних набавки (није вршено утврђивање стварних потреба за сваку набавку у складу са прописима; дио набавки је вршен без провођења процедура јавних набавки); за 2017. годину није прибављена сагласност оснивача на финансијски план, што није у складу са одредбама Закона о систему јавних служби; није донесен програм рада за ревидирану годину, што није у складу са статутом установе. Осим тога, ослобађање од партиципације вршено је за запослене у дому здравља иако не припадају категоријама лица ослобођених од плаћања партиципације (према одредбама закона и правилника који регулишу питања ослобађања од партиципације).

ЈЗУ Дом здравља „Др Јован Рашковић“ Мркоњић Град – уз позитивно мишљење о финансијским извјештајима наведено је скретање пажње на то да фактурисана вриједност извршених услуга које дом здравља пружа у оквиру примарног нивоа здравствене заштите представља изведену вриједност која проистиче из одредби Уговора о пружању и финансирању примарног нивоа

здравствене заштите у 2017. години и „усаглашавања“ која су резултат обрачуна Фонда здравственог осигурања Републике Српске. Исказана потраживања нису резултат извршених услуга дома здравља, јер су, сходно обрачуну, сторнирани приходи и потраживања по основу „ризика прекорачења“ лијекова издатих на рецепт, а што може довести у питање квалитативне карактеристике финансијског извјештаја и упоредивост података.

Мишљење са резервом везано за усклађеност пословања Дома здравља у Мркоњић Граду односи се на то да је вршено ослобађање од партиципације за запослене у дому здравља и чланове њихове уже породице који не припадају категоријама лица ослобођених од партиципације према одредбама Закона о здравственом осигурању и правилника који се односи на остваривања права на здравствену заштиту.

ЈЗУ Дом здравља Србац има мишљење са резервом уз скретање пажње и на финансијске извјештаје као и у извјештају о усклађености. Основ за мишљење са резервом о финансијским извјештајима односи се на чињеницу да дио имовине није признат и исказан у финансијским извјештајима (дио земљишта, због неријешених имовинско-правних односа у земљишним евиденцијама и у ранијем периоду није евидентиран системски и апликативни софтвер за праћење рада тимова породичне медицине, примљен као донација од Министарства здравља и социјалне заштите у 2008. години); нису дефинисане рачуноводствене политике у дијелу одмјеравања након признавања сталних средстава и није извршено укидање формираних ревалоризационих резерви у складу са рачуноводственим правилима; У напоменама уз финансијски извјештај (наративни дио извјештаја) нису објелодањене све релевантне информације у складу са захтјевима Међународних рачуноводствених стандарда, а дио расхода текућег периода је прецијењен, јер трошкови за накнаде нису евидентирани по рочности.

Скретање пажње уз мишљење о финансијским извјештајима се односи на то да да фактурисање вриједности извршених услуга које дом здравља пружа у оквиру примарног нивоа здравствене заштите представља изведену вриједност која проистиче из одредби Уговора о пружању и финансирању примарног нивоа здравствене заштите у 2017. години и „усаглашавања“ која су резултат обрачуна Фонда здравственог осигурања Републике Српске (ФЗО). Исказана потраживања нису резултат извршених услуга дома здравља, јер су, сходно обрачуну, сторнирани приходи и потраживања по основу „ризика прекорачења“ лијекова издатих на рецепт, а што може довести у питање квалитативне карактеристике финансијског извјештаја и упоредивост података.

Основ за мишљење са резервом се односи на то да је вршено ослобађање од партиципације у висини од 50% је за запослене у ЈЗУ „Дом здравља Србац“ и чланове њихове уже породице који не припадају категоријама лица ослобођених од партиципације према одредбама Закона о здравственом осигурању; осим тога обрачун накнада плата запослених за вријеме привремене неспособности за рад вршен је према одредбама интерног правилника које нису усклађени са Правилником о остваривању права на накнаду плате за вријеме привремене неспособности за рад.

Скретањем пажње уз мишљење са резервом о усклађености указано је на то да је споразумом из 2015. године о провођењу поступака јавних набавки од између ФЗО и дома здравља договорено снабдијевање лијековима и медицинским

материјалом у висини потреба установе (члан 2.), са изузетком да установа покрене поступак јавне набавке, уколико се правовремено не оконча поступак централизованих набавки. Од укупно набављених лијекова и медицинског материјала у ревидираној години на набавке путем ФЗО односи се око 20% и цијене лијекова и медицинског материјала набављених путем ФЗО су, због набавки већих количина, ниже од цијена које је уговорила ЈЗУ „Дом здравља Србац“ у самосталном поступку.

ЈЗУ Дом здравља „Свети Сава“ Теслић. Основ за негативно мишљење о финансијским извјештајима односи се на грешке и недостатке услед којих значајан број позиција имовине и обавеза, расхода као и финансијски резултат нису правилно исказани: редовни годишњи попис није проведен у складу са дефинисаним правилима, а грађевински објекти, потраживања и обавезе, као и залихе нису пописани; сви расходи нису евидентирани у складу са начелом настанка пословног догађаја што је утицало и на исказани резултат ранијег и текућег периода; погрешно су исказани трошкови пореза по основу погрешно евидентираног ПДВ-а и грешака у класификацији доприноса и финансијских расхода; због погрешног евидентирања ПДВ-а у примљеним фактурама у износу од 105 хиљада КМ, мање су исказане залихе, набавна вриједност сталне имовине и дио расхода; накнаде за ренту и уређење грађевинског земљишта погрешно су евидентирани у оквиру расхода, умјесто у оквиру набавне вриједности грађевинског објекта у припреми; за апликативни софтвер и земљиште није обезбијеђена књиговодствена документација, те нису евидентирани у књиговодственим евиденцијама; објекти који се издају у закуп нису класификовани у оквиру инвестиционе имовине, а улагања у изградњу паркинга погрешно су призната у оквиру земљишта умјесто као остали грађевински објекти, софтвери за: стоматологију, центар базичне рехабилитације и програма за вођење пословних књига рачуноводствено су исказани као опрема, умјесто као нематеријална имовина; нису исказано потраживања од фондова по основу рефундације боловања (потцијењена потраживања и приходи); за дате авансе и потраживања од запослених који датирају из ранијег периода није вршена процјена наплативости у складу са прописаним рачуноводственим политикама, те су потраживања прецијењена, а финансијски резултат потцијењен за износ исправке тих потраживања; због погрешног евидентирања датих аванса извршено је погрешно пребијање дуговне и потражне стране обавеза према добављачима, па су обавезе према добављачима мање исказане за 47 хиљада КМ а за исти износ нису исказани дати аванси; напомене уз финансијске извјештаје (наративни дио извјештаја) нису сачињене у складу са захтјевима Међународних рачуноводствених стандарда и Међународних стандарда финансијског извјештавања и нису извршена објелодањивања везана за сталност пословања.

Негативно мишљење за усклађеност пословања Дому здравља Теслић дато је због тога што: исплате накнада за службена путовања нису вршене у складу са одредбама Уредбе о накнадама за службена путовања у земљи и иностранству за запослене у јавном сектору Републике Српске; код провођења јавних набавки утврђене су неправилности код примјене Закона о јавним набавкама (уговарање већег аванса у односу на износ који је понуђен у тендерској документацији одабраног понуђача; дијелјење већег броја набавки; необјављивање плана набавки и основних елемената уговора како је то прописано; све значајне набавке нису планиране у годишњем плану набавки, а

нису донесене посебне одлуке о покретању поступка; није донесен интерни правилник о директном споразуму). Осим тога, интерно донесене одлуке о ограничењу трошкова употребе мобилних телефона нису поштоване, а за остварене трошкове изнад одређеног лимита нису вршене обуставе од плата; вршена су плаћања рачуна из благајне супротно одредбама Уредбе о условима и начину плаћања готовим новцем; ослобађање од партиципације, према одлуци управног одбора, вршено је за запослене у дому здравља, а за чланове њихове уже породице одобрано је 50% попушта, иако не припадају категоријама лица ослобођених од партиципације према одредбама Закона о здравственом осигурању и одговарајућег правилника којима је то питање регулисано.

ЈЗУ Дом здравља Модрича као основ за негативно мишљење о финансијским извјештајима има сљедеће ревизијске налазе: интерним актима нису дефинисани рачуноводствени контролни поступци, као и рачуноводствене политике и рачуноводствене процјене; прије сачињавања годишњих финансијских извјештаја није извршено усаглашавање потраживања и обавеза како је законом прописано, а попис имовине и обавеза на дан 31.12.2017. године није проведен у складу са правилима (није обухваћена сва имовина, нису сачињене све пописне листе и исте нису овјерене од стране одговорног лица, извјештаји о попису не садрже све прописане елементе); погрешно су класификовани остали пословни приходи (прецијењени за 739 хиљада КМ), а потцијењени су приходи од продаје учинака и остали приходи; због погрешне класификације прецијењени су расходи камата за 320 хиљада КМ, потцијењени су трошкови транспортних услуга за 152 хиљаде КМ, па је финансијски резултат текуће године више исказан за 142 хиљаде КМ; софтверски пакети у оперативној употреби нису евидентирани у помоћним евиденцијама као ни у главној књизи дома здравља; дио повећања вриједности грађевинских објеката неадекватно је класификован као опрема; отпис потраживања (од купаца у земљи и од запослених) и обавеза из пословања извршен је без адекватне књиговодствене исправе, што није у складу са одредбама Закона о рачуноводству и ревизији; значајани износи обавеза (остале обавезе, дугорочни и краткорочни кредити и доспијећа, обавезе по основу пореза и доприноса) су неадекватно класификоване по рочности; дио неевидентираних обавеза је 419 хиљада КМ, а губитак изнад висине капитала потцијењен за најмање 2,4 милиона КМ, јер нису евидентиране обавезе по основу репрограмираних пореза и доприноса. Осим тога, биланс новчаних токова није сачињен у складу са одредбама стандарда и одговарајућих правилника, јер не пружа тачне информације о приливима, одливима и исказаном нето приливу готовине у извјештајном периоду, а напомене уз финансијске извјештаје не пружају довољно информација за разумијевање имовине, обавеза, извора, прихода и примитака, те расхода и издатака исказаних у финансијским извјештајима.

Основ за мишљење са резервом о усклађености за Дом здравља Модрича односи се на сљедеће: вршено је ослобађање од партиципације за запослене и чланове њихове уже породице који не припадају категоријама лица ослобођених од партиципације према одредбама закона и правилника којим су регулисана питања партиципације; извјештаји о поступку јавне набавке нису достављани Агенцији за јавне набавке за проведене набавке путем директног

споразума; за исплату јубиларних награда нису доношена рјешења, што није у складу са одредбама Закона о раду.

ЈЗУ Дом здравља Зворник - негативно мишљење о финансијским извјештајима резултат је неправилности и утврђених грешака које су прожимајућега карактера на већину билансних позиција, а односе се на сљедеће: редовни годишњи попис није обухватио попис цјелокупне имовине и обавеза, те туђе имовине и мјеница датих као средство обезбјеђења; због погрешне класификације прихода потцијењени су приходи од закупнина, субвенција од Града Зворник за запошљавање приправника и рефундације трошкова од Општине Осмаци; приходи од субвенција нису алоцирани на период на који се односе, због чега су погрешно исказани резултат претходне и текуће године; приходи од донација у опреми и инвентару и резултат текуће године су прецијењени, а потцијењени разграничени приходи, јер су примљене донације признате у висини набавне вриједности, без обрачунате амортизације дониране опреме; расходи текућег периода и обавезе по основу личних примања нису евидентирани у износу од 122 хиљаде КМ, а евидентирани су расходи настали у 2015. и 2016. годину од 84 хиљаде КМ (отпремнине, дневнице, накнаде); расходи материјала су потцијењени, због непотпуног евидентирања расхода периода, а остали расходи због обезвређивања имовине и исправке грешака за 38 хиљада КМ; финансијски расходи по основу камата потцијењени су за неисказане камате по финансијском лизингу и камате по рјешењу о одгоди плаћања пореског дуга, па је због тога више исказан финансијски резултат за 119 хиљада КМ; нису евидентирани судске трошкови, трошкове парничног поступка и трошкове припадајуће камате по правоснажним пресудама из 2017. године, због чега су трошкови и обавезе периода потцијењени за најмање 50 хиљада КМ; није вршена процјена наплативости, односно исправка вриједности ненаплаћених поразивања која су настала у ранијем периоду, па су потраживања прецијењена, а расходи потцијењени; такође, у пословним књигама нису евидентирани софтвери који су током 2017. године били у примјени (породична медицина, књиговодство и пружене здравствене услуге); није успостављена аналитичка евиденцију са подацима о парцелама, површини и власништву на земљишту на којем су изграђене амбуланте породичне медицине; пословни простор у оквиру зграде дома здравља, који се издаје у закуп, није исказан као инвестициона имовина; дугорочне обавезе од 398 хиљада КМ, нису на дан билансирања рекласификоване, због чега су потцијењене краткорочне обавезе у наведеном износу; нису евидентиране обавеза од 228 хиљада КМ по рјешењу Пореске управе Републике Српске из 2016. године па су потцијењене дугорочне обавезе, а прецијењен резултат претходне године; такође обавезе по рјешењу Пореске управе од 700 хиљада КМ, нису исказане као остале дугорочне обавезе, већ као обавезе за бруто зараде и накнаде зарада; нису евидентиране обавезе према запосленим за накнаде из ранијег периода од 40 хиљада КМ, због чега је резултат претходне године прецијењен, а укупне обавезе према запосленим потцијењене за 78 хиљада КМ, јер укључују и неевидентиране обавезе текућег периода; није извршена исправка грешке утврђене пописом за 2016. годину у складу са захтјевима међународних рачуноводствених стандарда; пасивна временска разграничења од 505 хиљада КМ нису класификована као дугорочно разграничени приходи, осим тога, дугорочно разграничени приходи су потцијењени за примљену помоћ која није призната у складу са МРС 20;

губитак изнад висине капитала је потцијењен за најмање 528 хиљада КМ; у оквиру ванбилансне евиденције нису исказана средства која нису власништво установе, као ни мјенице дате као средства обезбјеђења пореског дуга по рјешењима Пореске управе о одгођеном плаћању пореских обавеза и мјенице за обезбјеђење финансијског лизинга; Биланс токова готовине не приказује стварне одливе готовине по намјенама; токови готовине по више компензација са Фондом здравственог осигурања нису проведени преко трансакционих рачуна; у напоменама уз финансијске извјештаје (наративни дио финансијских извјештаја) нису дата образложења у вези сталности пословања, а нису објелодањене: информације о основама за састављање финансијских извјештаја, изјава о усаглашености са примјенљивим стандардима, преглед значајних примјењених политика, додатне информације за разумијевање средстава, обавеза, капитала, прихода, расхода и токова готовине. Напомене не приказују на систематичан начин сваку ставку приказану у извјештају о финансијској позицији и укупном резултату, засебно за биланс успјеха, извјештај о промјенама на капиталу и извјештај о токовима готовине, као и остала објелодањивања, укључујући потенцијалне обавезе и имовину, судске спорове и накнадне догађаје што није у складу са захтјевима МРС и МСФИ.

Осим тога, стање репрограмираног дуга за порезе и доприносе према подацима достављеним ресорном министарству разликује се од исказаних стања у главној књизи и билансу стања Дома здравља Зворник.

Основ за мишљење са резервом о усклађености произилази из тога што: за пријем радника у радни однос није прибављана сагласност ресорног министарства у складу са закључком Владе, па су запошљавани извршиоци на одређено вријеме са прекидима или без прекида у периоду дужем од 24 мјесеца, што није у складу са Законом о раду; током 2017. године ангажовано је 49 волонтера, за које нису обрачунати и евидентирани обавезни доприноси за здравствено осигурање и пензијско и инвалидско осигурање, што није у складу са одребама Закона о доприносима; за набавке медицинског и немедицинског материјала нису проведени поступци јавних набавки, док набавке проведене путем директног споразума, набавка санитетског возила и набавка финансијског лизинга нису планиране, нити су за исте доношене посебне одлуке о покретању поступка јавне набавке. Осим тога, ослобађање од плаћања партиципације запослених радника дома здравља, чланова њихових породица и запослених радника ЈЗУ Општа болница Зворник, није у складу са правилником који регулише остваривања права на здравствену заштиту, јер наведена лица не припадају категоријама које су Законом о здравственом осигурању ослобођене од плаћања партиципације.

ЈЗУ Дом здравља Угљевић је добила негативно мишљење о финансијским извјештајима које се заснива на сљедећим налазима: нису исказани расходи који се односе на камате по репрограмима пореских обавеза, кредитима и финансијском лизингу и расходе по основу корекције потраживања (није вршена процјена наплативости потраживања); као финансијски расходи текућег периода исказани су расходи који се односе на претходни период; пословни простор у оквиру зграде дома здравља који се издаје у закуп није класификован као инвестициона имовина; преостали износ дуга по уговору о зајму и споразуму о измирењу дуга исказан је на позицији активних временских разграничења, што је резултат погрешног третмана позајмљених средства и

њиховог исказивања на приходима у ранијим годинама, чиме су текућа средства прецијењена за 496 хиљада КМ, а потцијењен губитак из ранијих година; формирање ревалоризационих резерви у ранијим годинама и укидање истих на годишњем нивоу није вршено у складу са међународним рачуноводственим стандардима; услед погрешног признавања унапријед наплаћеног прихода од закупа прецијењена је позиција примљених аванса за 251 хиљаду КМ, а потцијењени су дугорочно разграничени приходи за 237 хиљада КМ и обрачунати приходи будућег периода; обавезе нису признате, вредноване и класификоване у складу са одредбама рачуноводствених стандарда, а укупне обавезе потцијењене су за износ неисказане камате из ранијих година која је урачуната у главни дуг по рјешењима Министарства финансија о одгођеном плаћању пореског дуга; због погрешно признатих и неевидентираних расхода и погрешног третмана обавеза губитак из ранијих година мање је исказан за најмање 635 хиљада КМ, а губитак изнад висине капитала за најмање 627 хиљада КМ; у финансијским извјештајима исказани су грађевински објекти амбуланти у Теочаку и Мезграји за које није презентована документација о њиховом постојању, а комисија за попис на основу евиденција из пословних књига пописала је наведене грађевинске објекте иако није утврђено стварно стање истих; редован годишњи попис имовине и обавеза на дан 31.12.2017. године није извршен у складу са захтјевима и процедурама које су дефинисане Правилником о начину и роковима вршења пописа и усклађивања књиговодственог са стварним стањем имовине и обавеза; такође, Правилником о рачуноводству и рачуноводственим политикама у Дому здравља није дефинисан избор и примјена рачуноводствених политика и процјена које ће се примјењивати при састављању и презентацији финансијских извјештаја, основни принципи и начин организације рачуноводствене функције, формирање и кретање рачуноводствених исправа, вођење и закључивање пословних књига и њихово чување у складу са одредбама Закона о рачуноводству и ревизији и Међународним стандардима финансијског извјештавања; Биланс новчаних токова није сачињен у складу са одредбама одговарајућег међународног рачуноводственог стандарда и правилника и не пружа тачне информације о приливима, одливима и исказаном нето приливу готовине у ревидираном периоду; осим тога, напомене уз финансијске извјештаје (наративни дио финансијских извјештаја) по садржају, структури и систематичности не одговарају захтјевима релевантних међународних рачуноводствених стандарда и стандарда финансијског извјештавања.

Основ за мишљење са резервом за Дом здравља Угљевик је био сљедећи: није донесен акт о интерним контролама и интерним контролним поступцима и успостављен систем финансијског управљања и контроле у складу Законом о систему интерних финансијских контрола у јавном сектору Републике Српске; ослобађање од партиципације вршено је за запослене у дому здравља и чланове њихове уже породице који не припадају категоријама лица ослобођених од партиципације према одредбама Закона о здравственом осигурању и одговарајућих подзаконских аката; осим тога, накнаде члановима управног одбора обрачунавају се и исплаћују супротно одлуци оснивача о одређивању накнаде за чланове управних одбора јавних установа.

ЈЗУ Дом здравља Шипово, као основ за негативно мишљење о финансијским извјештајима има сљедеће ревизијске налазе: редован годишњи попис имовине и обавеза на дан 31.12.2017. године није проведен у складу са правилима

(пописом није обухваћена сва имовина и обавезе, извјештај о извршеном попису не садржи све прописане елементе и није благовремено достављен надлежном органу на разматрање); рачуноводствене политике дома здравља нису усклађене са рачуноводственим стандардима, како је то прописано Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске; дио обрачунатих накнада запосленима није евидентиран у складу са начелом настанка пословног догађаја, па су мање исказани остали лични расходи и резултат текућег периода; у пословним књигама није извршено признавање земљишта; нису исказана потраживања од фондова по основу рефундације зарада и накнада зарада, па су мање исказана потраживања и приходи; није извршена исправка вриједности потраживања која су старија од годину дана, па су више су исказана потраживања, а мање су исказани расходи по основу обезвређења потраживања; у претходним годинама није вршено укидање ревалоризационих резерви како је то дефинисано међународним рачуноводственим стандардима; обавезе за отплату дугорочног зајма према Фонду здравственог осигурања Републике Српске које доспијевају за плаћање у року до годину дана нису исказане у оквиру краткорочних финансијских обавеза, тако да су дугорочне обавезе прецијењене, а краткорочне потцијењене; напомене уз финансијске извјештаје (наративни дио финансијских извјештаја) нису сачињене у складу са одредбама Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске и захтјевима међународних рачуноводствених стандарда, те сходно томе нису извршена ни потребна објелодањивања у вези сталности пословања.

Мишљење са резервом о усклађености за ЈЗУ Дом здравља Шипово заснива се на сљедећим налазима ревизије: исплате накнада за службена путовања нису вршене у складу са одредбама Уредбе о накнадама за службена путовања у земљи и иностранству за запослене у јавном сектору Републике Српске; нису у потпуности поштоване процедуре јавних набавки утврђене Законом о јавним набавкама (набавке горива, лабораторијског материјала, рачунара, лабораторијске центрифуге и друго нису предвиђене планом набавки; за поништене поступке није на порталу јавних набавки објављено обавјештење о поништењу поступка јавне набавке); такође, ослобађање од плаћања партиципације вршено је за запослене у дому здравља који не припадају категоријама лица ослобођених од партиципације према одредбама Закона о здравственом осигурању и одговарајућег правилника; дневник благајне није закључиван на крају сваког дана у којем је било промјена у благајни, сходно Закону о рачуноводству и ревизији Републике Српске, а у благајни је држана готовина у износу изнад утврђеног благајничког максимума, а готовина наплаћена по основу партиципације није уплаћивана на жиро рачун истог радног дана (а најкасније наредног радног дана) што није у складу са одредбама Уредбе о условима и начину плаћања готовим новцем.

Извјештаји о ревизији девет јавних установа (домови здравља) су објављени у периоду од 28.11.2018. године до 28.12.2018. године.

2.1.2. Финансијске ревизије јединица локалне самоуправе

У складу са планом ревизијских активности за 2018. годину, у периоду од 01.09. до 31.12.2018. године, завршено је шест ревизија јединица локалне самоуправе (у даљем тексту: ЈЛС) за извјештајни период 2017. године, и то за четири општине (Соколац, Калиновик, Шипово и Источни Стари Град) и два града (Приједор и Бијељина). Врста датих мишљења и број препорука за ове ревидиране ЈЛС наведени су у Табели бр. 2.

Табела 2: Преглед финансијских ревизија јединица локалне самоуправе за 2017. и изражених ревизорских мишљења (период ревизије од 01.09. до 31.12.2018. године)

| РБ | Субјект ревизије | Ревизијско мишљење | | Број датих препорука | |
|-----------------------------|----------------------------|------------------------|-----------------------------|------------------------|-------------|
| | | Финансијски извјештаји | Усклађеност | Финансијски извјештаји | Усклађеност |
| 1. | Општина Соколац | мишљење са резервом | мишљење са резервом са с.п. | 7 | 7 |
| 2. | Општина Источни Стари Град | мишљење са резервом | негативно | 8 | 8 |
| 3. | Општина Калиновик | мишљење са резервом | мишљење са резервом | 8 | 5 |
| 4. | Општина Шипово | мишљење са резервом | мишљење са резервом | 7 | 8 |
| 5. | Град Бијељина | мишљење са резервом | позитивно | 12 | 1 |
| 6. | Град Приједор | мишљење са резервом | мишљење са резервом са с.п. | 10 | 9 |
| Укупан број датих препорука | | | | 52 | 38 |

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 27.9. до 21.12.2018. године и као такви доступни су на интернет-страници: <http://www.gsr-rs.org>.

Питања на која је скренута пажња

За Општину Соколац и Град Приједор је уз изражено мишљење са резервом за усклађеност дато и *скретање пажње* на сљедеће:

- Ступањем на снагу Закона о уређењу простора и грађењу, јединице локалне самоуправе су биле дужне да до 03.05.2016. године донесу просторне планове, а урбанистичке планове најдаље у року од двије године од дана усвајања просторног плана. Усвајање стратешких докумената просторног уређења за Општину Соколац је у надлежности Града Источно Сарајево (што је дефинисано чланом 15. Статута Града) у чијем саставу је и Општина Соколац. Град је као носилац припреме и израде стратешких докумената просторног уређења, Одлуком од 10.10.2008. године усвојио Просторни план Града Источно Сарајево на плански период до 2015. године, а 28.10.2014. године Одлуком о измјени Одлуке о усвајању просторног плана Града Источно Сарајево плански период је продужен до 2025. године, без

доношења новог просторног плана, који би био у складу са новим Законом о уређењу простора и грађењу.

- Укупна изложеност Града Приједор по издатим гаранцијама на дан 31.12.2017. године је већа од 30% износа редовних прихода остварених у претходној фискалној години.

Најчешћи налази који су уврштени у основ за мишљење с резервом о финансијским извјештајима код ЈЛС односе се на презентацију финансијских извјештаја у складу са Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор (скраћено: МРС-ЈС):

- Напомене уз консолидоване финансијске извјештаје Општине/Града углавном не задовољавају у потпуности захтјеве МРС ЈС 1 – Презентација финансијских извјештаја, одговарајућих МРС-ЈС у вези са појединачним позицијама и члана 46. Правилника о финансијском извјештавању буџетских корисника (Град Бијељина, Град Приједор, Општина Соколац, Општина Калиновик, Општина Шипово и Општина Источни Стари Град).
- У напоменама уз консолидоване финансијске извјештаје Општине/Града нису дата образложења у вези сталности пословања, како је захтијевано МРС-ЈС 1 (Град Приједор, Општина Соколац, Општина Калиновик, Општина Шипово и Општина Источни Стари Град).
- У обрасцима консолидованих годишњих финансијских извјештаја нису исказани упоредни подаци о приходима, расходима, примицима и издацима који се односе на претходну годину. Будући да, према одредбама члана 27. Правилника о финансијском извјештавању буџетских корисника, годишњи финансијски извјештаји за ЈЛС имају карактер финансијских извјештаја у смислу одредби и захтјева МРС-ЈС, неисказивање упоредних података за претходну годину у билансу успјеха и периодичним извјештајима о извршењу буџета за ревидирану годину представља одступање од одредби МРС-ЈС 1 – Презентација финансијских извјештаја (Град Бијељина, Град Приједор, Општина Соколац).
- Извјештај о новчаним токовима није припремљен и презентован у складу са захтјевима МРС-ЈС 2 – Извјештај о новчаним токовима, јер новчани токови нису потпуно, систематски и прецизно обухваћени и класификовани а износ и/или структура исказаних готовинских токова не одражава стварне новчане токове за извјештајни период (Град Бијељина, Град Приједор, Општина Источни Стари Град).
- При сачињавању консолидованих финансијских извјештаја за 2017. годину није извршено укључивање свих контролисаних ентитета привредних друштава у већинском власништву и осталих јавних установа чији је оснивач) додавањем нето имовине/капитала из појединачних биланса стања у Консолидовани биланс стања како је прописано чланом 123. Правилника о рачуноводству, рачуноводственим политикама и рачуноводственим процјенама за буџетске кориснике (Град Приједор, Општина Шипово).

Појединачни налази од утицаја на мишљење о финансијским извјештајима, а који се односе на погрешну примјену рачуноводствених политика код ревидираних ЈЛС су сљедећи:

- Није извршена или је извршена дјелимично процјена наплативости потраживања и краткорочних пласмана на крају извјештајног периода, тако да су прецијењена потраживања, а потцијењена спорна остала потраживања, исправка вриједности истих и обрачунски расходи или је више исказан резултат ранијих година (Град Приједор, Општина Шипово; Општина Калиновик, Општина Соколац, Општина Источни Стари Град).
- Пословни објекти који су дати под оперативни (пословни) закуп нису класификовани као инвестициона имовина, према МРС-ЈС 16 – Инвестициона имовина. (Град Приједор, Општина Калиновик).
- Због погрешно евидентираних трајних извора средстава, краткорочних резервисања и разграничења и дијела неевидентираних обрачунских прихода у Општини Источни Стари Град мање су исказани приходи обрачунског карактера за 3,38 милиона КМ, расходи обрачунског карактера мање за 57 хиљада КМ, па је због наведених одступања негативан финансијски резултат погрешно исказан за најмање 3,27 милиона КМ.
- Због погрешно примијењених рачуноводствених политика везано за трансфере између различитих јединица власти потцијењен је финансијски резултат ранијих година и стање потраживања претходне године, а прецијењени су грантови у земљи и финансијски резултат текуће године. По наведеном основу, прецијењена је и позитивна разлика у финансирању (Град Приједор).
- За Град Приједор, због погрешно примијењених рачуноводствених политика за 2017. годину прецијењени су дугорочно разграничени приходи, а потцијењен је финансијски резултат ранијих година, јер су у оквиру дугорочно разграничених прихода евидентиране примљене донације што није у складу са чланом 109. став (3) Правилника о рачуноводству, рачуноводственим политикама и рачуноводственим процјенама за буџетске кориснике. Такође, због погрешно примијењених рачуноводствених политика, а по основу евидентирања фер вриједности земљишта и преноса имовине између различитих јединица власти (земљишта) трајни извори средстава прецијењени су најмање за 2,9 милиона КМ, а потцијењени су ревалоризационе резерве за 2,1 милион КМ, обрачунати приходи по основу преноса имовине између различитих јединица власти и финансијски резултат текуће године за 800 хиљада КМ.
- У Општини Калиновик и Општини Шипово су усљед погрешне класификације по рочности, потцијењена краткорочна, а прецијењена дугорочна потраживања. У Граду Приједор су прецијењена краткорочна, а потцијењена дугорочна потраживања за износ накнаде које инвеститори измирују по уговору о одгођеном плаћању у периоду од четири године.
- У Граду Бијељина, Граду Приједор и Општини Источни Стари Град су због погрешне класификације по рочности прецијењене дугорочне, а потцијењене краткорочне обавезе за дио зајмова који доспијевају на наплату до годину дана.
- У Граду Бијељина су ненаплаћена редовна потраживања по основу комуналне накнаде погрешно класификована као остала краткорочна потраживања; потцијењене су текуће дознаке грађанима које се исплаћују из буџета (као и обавезе за дознаке на име социјалне заштите које се

исплаћују из буџета) у корист краткорочно разграничених расхода и прецијењених обавезе за набавку роба и услуга.

- Повећање вриједности трајних извора средстава у Општини Источни Стари Град није извршено у складу са одредбама Правилника о рачуноводству, рачуноводственим политикама и рачуноводственим процјенама за буџетске кориснике, па су трајни извори средстава више исказани, а мање остали приходи обрачунског карактера за 3,1 милион КМ.

Грешке у књижењу и одступање од прописа

- У Општини Калиновик и Општини Шипово редован годишњи попис није у потпуности проведен у складу са одредбама Правилника о начину и роковима вршења пописа и усклађивања књиговодственог стања са стварним стањем имовине и обавеза.
- У Општини Соколац су расходи за лична примања од 155 хиљада КМ евидентирана као обрачунски расходи и као такви нису укључени у извршење буџета, што је утицало и на мање исказану разлику у финансирању.
- У Општини Калиновик, финансијски резултат је мање исказан за 192 хиљаде КМ (мање исказани приходи за 226 хиљада КМ и мање исказани расходи за 34 хиљаде КМ). Наиме, потцијењени су приходи обрачунског карактера и расходи по основу усклађивања вриједности имовине, јер евидентирања насталих и наплаћених пореских и непореских потраживања нису извршена у складу са Упутством о примјени МРС-ЈС 23: Приходи од трансакција које нису трансакције размјене (порези и преноси); по основу евидентирања грантова на обрачунској основи прецијењени су буџетски приходи и остала краткорочна потраживања и исказана је већа разлика у финансирању за 50 хиљада КМ.
- Дио имовине (зграде и објекти, путеви, улице и друга имовина) у пословним књигама Општине Соколац је исказан у вриједности накнадно извршених улагања без почетних признавања, што није у складу са захтјевима МРС ЈС 17 и одредбама одговарајућих правилника за буџетске кориснике.
- У Општини Шипово није извршено правилно евидентирање у складу са Инструкцијом о књиговодственом евидентирању салда обавеза односно салда потраживања након извршеног поравнања више или погрешно уплаћених јавних прихода, па су трансфери између различитих јединица власти потцијењени, а расходи резервисања за поврат и прекњижавање јавних прихода прецијењени.
- У Општини Шипово утврђене су грешке код евидентирања и признавања сталне имовине: није извршено признавање сталне имовине (земљиште) у складу са МРС-ЈС па су имовина и трајни извори потцијењени за најмање 477 хиљада КМ; вриједност осталих објеката је прецијењена, а вриједност осталих расхода обрачунског карактера, због признавања објекта који према извјештају пописне комисије не постоји; вриједност објеката је прецијењена, а остале нематеријалне произведене имовине потцијењена, због признавања угоститељско-туристичког објекта за који постоји само пројектна документација; улагања на туђим зградама и

објектима су потцијењена, а производно услужни објекти, због признавања објекта Ватрогасни дом на основу улагања у ДВД Шипово.

- У Општини Источни Стари Град: евидентирање дијела непореских прихода, примитака и издатака, као и потраживања за ненаплаћене порезе, доприносе и непореске приходе, прихода обрачунског карактера и краткорочно разграничених прихода није вршено у складу са одредбама одговарајућих Правилника за буџетске кориснике. Осим тога, дугорочна резервисања и разграничења су више исказана, а финансијски резултат ранијих година мање исти износ, јер отварање почетног стања није извршено у складу са Инструкцијом Министарства финансија Републике Српске о књижењу корекција по почетном стању на дан 01.01.2017. године.
- Код јавне установе у саставу Града Приједора прецијењени су краткорочно разграничени приходи, а потцијењени приходи обрачунског карактера јер су приходе који нису праћени приливом готовине у моменту евидентирања (партиципације за смјештај и васпитно-образовни рад дјецe) евидентирани као краткорочно разграничени приходи, што није у складу са Правилником о буџетским класификацијама, садржини рачуна и примјени контног плана за буџетске кориснике.
- У Граду Приједор финансијски резултат ранијих година је потцијењен за 1,1 милион КМ, а прецијењене су остале резерве (због погрешног формирања почетног стања 01.01.2011. године и евиденција ранијих година); позитиван финансијски резултат ревидираног периода који је исказан у износу од 3,76 милиона КМ, је прецијењен за најмање 810 хиљада КМ; у ванбилансној евиденцији нису евидентирани пословни догађаји како је прописано Правилником о рачуноводству, рачуноводственим политикама и рачуноводственим процјенама, а евидентирани су пословне промјене које нису предмет ванбилансне евиденције (спорне обавезе, спорна потраживања и гаранцију која је истекла 2013. године). Поред поменутог, у ванбилансној евиденцији нису евидентирани пословне промјене које се односе на: неповучена кредитна средства, издате и примљене гаранције.
- У Граду Бијељина су прецијењени расходи за текуће одржавање, као и трансфери између различитих јединица власти за 113 хиљада КМ, с обзиром на то да књижене трансакције не задовољавају дефиницију ни расхода ни прихода, па тиме не постоји основ да би могли бити признати било као расходи било као приходи; због признавања прихода од продаје земљишта по цијенама које су веће од књиговодствених у моменту наплате потраживања а не у моменту извршене продаје земљишта приходи од продаје имовине су прецијењени, док је финансијски резултат ранијих година потцијењен за 523 хиљаде КМ; накнаде по основу издатих рјешења из 2017. године нису признате као потраживања па су потраживања за ненаплаћене накнаде и таксе, као и приходи обрачунског карактера потцијењени за најмање 202 хиљаде КМ.
- У Граду Бијељина је вриједност сталне имовине намијењене продаји у билансу стања прецијењена за књиговодствену вриједност продатих земљишних парцела у индустријским зонама у Бијељини. Град Бијељина није вршио признавање прихода у моменту продаје већ у моменту

цјелокупне наплате потраживања (односно у моменту промјене власништва у земљишно-књижним евиденцијама) услед чега је финансијски резултат ранијих година потцијењен за 1,3 милиона КМ добитака од продаје имовине јер је земљиште продавано по цијенама које су више од њихове књиговодствене вриједности), по истом основу прецијењени су и дугорочно разграничени приходи и краткорочно разграничени приходи. Осим тога, улагања на туђим некретнинама, постројењима и опреми, као и издаци за та улагања су потцијењене, док су за исти износ прецијењени расходи за услуге одржавања јавних површина по основу улагања у инфраструктуру, експропријацију и рјешавање имовинских питања ради изградње крака гасовода према Бијељини.

- У Граду Бијељина је вриједност акција и учешћа у капиталу (као и трајни извори средстава) потцијењена за 5,4 милиона КМ, јер су у поступку одмјеравања акција и учешћа у капиталу у зависним или повезаним лицима Град Бијељина коришћени проценти учешћа у власништву који не одражавају реално стање вриједности улагања. Истовремено, прецијењена је вриједност трајних извора средстава (потцијењен финансијски резултат ранијих година) за најмање 1,6 милиона КМ, јер су улагања у стицање власничких удјела у појединим предузећима или институцијама исказани као трајни извори средстава, односно као расходи у обрачунском периоду у којем су улагања вршена (обрачунски период 2014. године и раније).

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

1. *Недоношење програма и одлука прописаних законима*
 - У Општини Соколац нису донесена интерна акта у складу са Законом о јавним путевима као што су: стратегија развоја локалних путева и улица у насељу (члан 13. став 4.), одлука о утврђивању мјерила и критеријума за одређивање локалних путева и улица у насељу (члан 10. став 2.) и одлука о разврставању и категоризацији путева и улица у насељу (члан 10. став 4) и није донесен програм развоја спорта у складу са чланом 10. Закона о спорту. Такође, није донесен програм уређења градског грађевинског земљишта, сходно члану 4. тачка (3) Правилника о обрачуну накнаде трошкова уређења градског грађевинског земљишта и интерни акти којима би се дефинисала јасна правила и критеријуми за расподјелу грантова. За 2017. годину није донесен план запошљавања кадрова у општинској управи, што није у складу са чланом 64. Закона о службеницима и намјештеницима у органима јединице локалне самоуправе и није вршена анализа унутрашње организације и систематизације радних мјеста у општинској управи.
 - Скупштина општине Шипово није донијела Стратегију развоја локалних путева и улица, што није у складу са чланом 13. став 4. Закона о јавним путевима. Такође, Скупштина општине Шипово није донијела Програм развоја спорта у складу са члановима 10. и 11, није утврдила критеријуме и годишњи план расподјеле средстава у складу са чланом 16. и није донијела Одлуку о категоризацији спорта на подручју општине Шипово у

складу са чланом 19. Закона о спорту, због чега додјела средстава гранта за спорт није извршена у складу са одредбама наведеног закона.

- Скупштина општине Калиновик није донијела планове и програме: коришћења средстава дефинисаних чланом 195. Закона о водама, утрошка средстава од концесионе накнаде како је дефинисано чланом 32. Закона о концесијама, као ни одржавања и обнављања комуналних објеката и комуналних услуга заједничке комуналне потрошње како је дефинисано чланом 21. Закона о комуналним дјелатностима.
- Скупштина града Приједор није донијела Програм утрошка средстава од концесионих накнада за 2017. годину, што није у складу са чланом 32. став (5) Закона о концесијама. Скупштина града Приједор није у складу са Законом о комуналним дјелатностима ускладила и прописала обавезу плаћања комуналне накнаде за коришћење објеката и уређаја заједничке комуналне потрошње.
- Правилник о интерним контролама и интерним контролним поступцима у општини Шипово није усклађен са одредбама Закона о систему интерних финансијских контрола у јавном сектору Републике Српске, што није у складу са чланом 59. наведеног закона.

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

- Поступак припреме и доношења буџета Општине Шипово за 2017. годину није вршен у складу са чланом 25. Закона о буџетском систему Републике Српске, јер није сачињен буџетски захтјев од стране општинске управе као буџетског корисника и буџет за 2017. годину није благовремено донесен.
- Буџетска потрошња Општине Соколац је извршена у већем износу од остварених буџетских средстава за 729 хиљада КМ (остварена је негативна разлика у финансирању), што није у складу са чланом 40. Закона о буџетском систему Републике Српске.
- Приликом утврђивања расподјеле буџетског суфицита из ранијих година Град Приједор није обезбиједио сагласност Министарства финансија Републике Српске, а Скупштина града Приједор приликом доношења одлуке о ребалансу буџета, у оквиру које је расподијељен буџетски суфицит из ранијих година, није донијела одлуку о расподјели буџетског суфицита, сходно члану 14. став (6) Закона о буџетском систему Републике Српске.
- У Граду Приједор за додјелу средстава гранта појединим организацијама и удружењима нису успостављени критеријуми за расподјелу грантова чиме није осигурана једнакост и транспарентност приликом расподјеле јавних средстава. Општина Шипово није донијела акт који дефинише критеријуме и поступке за расподјелу средстава гранта, што није у складу са чланом 60. Закона о буџетском систему Републике Српске. У општини Источни Стари Град за додјелу средстава гранта организацијама и удружењима није успостављена методологија и нису дефинисани критеријуми, а дознаке - помоћи појединцима су одобраване без одговарајуће документације и у износима већим него што је то

дефинисано Правилником о условима и начину додјеле новчане помоћи појединцима и организацијама.

- Буџет општине Источни Стари Град није у потпуности припремљен и донесен према јединственој економској буџетској класификацији, сходно члану 15. Закона о буџетском систему Републике Српске и у складу са одредбама Правилника о буџетским класификацијама, садржини рачуна и примјени контног плана за буџетске кориснике.

3. Одступање од Закона о јавним набавкама

- Град Приједор и нижи буџетски корисници нису проводили поступке јавних набавки у складу са Законом о јавним набавкама, односно: за поједине робе и услуге нису провођени поступци јавних набавки; нису донесени интерни правилници о јавним набавкама; дијељен је предмет набавке; заштитне клаузуле дефинисане уговорима се не активирају; тендером се не захтијевају гаранције за уредно извршење посла; код поступка додјеле уговора о услугама из Анекса II дио Б закона позив није објављен на веб страници.
- У општини Соколац, код провођења процедура јавних набавки у 2017. години, за дио набавки нису поштоване одредбе Закона о јавним набавкама, јер у општинској управи није проведена јавна набавка за прибављање кредитних средстава, а у Јавној установи за предшколско васпитање и образовање, нису у потпуности проведене процедуре за јавне набавке намирница за справљање obroка.
- У општини Шипово поступак јавне набавке није проведен за набавку угоститељских услуга и на веб-страници нису објављивани основни елементи уговора за поступке јавних набавки.
- У Општини Калиновик код провођења процедура јавних набавки у 2017. години за набавке: санитетског возила; асфалтирања и израде стаза, поправке фасада нису поништени поступци, јер су цијене свих прихватљивих понуда знатно веће од обезбијеђених средстава за предметну набавку. Туристичка организација Калиновик и ЈУ Центар за социјални рад нису донијеле правилник о директном споразуму.
- Општина Источни Стари Град дио набавки роба, радова и услуга није провела у складу са одредбама Закона о јавним набавкама.

4. Обрачун плата и других личних примања

- Обрачун плата и других личних примања запослених у општинској управи Општине Калиновик и Општине Источни Стари Град није у потпуности усклађен са одредбама Посебног колективног уговора за запослене у области локалне самоуправе, јер је примииењен интерни акт Општине из 2008. године, који је донесен на основу прописа који су престали да важе. Неусклађености код обрачуна истих су по основу: висине коефицијената за обрачун плате, стимулација, обрачуна минулог рада, увећања основне плате и накнада плата.
- Јавна установа Дјечији вртић "Радост" Приједор је вршила обрачун плата у складу са правилником о платама запослених који није усаглашен са Посебним колективним уговором за запослене у области образовања и

културе Републике Српске, у дијелу који се односи на коефицијенте за обрачун плата и увећање основне плате.

5. Друге врсте неусклађености

- Град Приједор је у 2016. години закључио Споразум о начину и роковима измирења дуга са "Приједорпутеви" а.д. Приједор, чиме је без правног основа преузео обавезу измирења камата које су у 2017. години плаћене у износу од 419 хиљада КМ. Код уговора о одложеном плаћању накнаде за уређење градског грађевинског земљишта и ренте за изградњу објеката у појединим случајевима није поштован члан 35. Одлуке о уређењу простора и грађевинском земљишту, јер су за инструменте обезбјеђења плаћања прихваћени трајни налози банке или мјенице са мјеничним изјавама умјесто гаранције банке.
- Општина Калиновик није издавала рјешења за комуналне накнаде и на тај начин нису створене претпоставке за наплату прихода по основу исте, што није у складу са чланом 25. Закона о комуналним дјелатностима.
- Општина Источни Стари Град, није раскинула уговоре о купопродаји земљишта иако купопродајну цијену земљишта није наплатила у року: од 15 дана од дана завршеног поступка лицитације; 7 дана од дана закључења уговора или 15 дана од дана давања сагласности - мишљења на нацрт купопродајног уговора, што је била у обавези по нацртима уговора. Такође, Општина Источни Стари Град није обуставила продају земљишта, него је у 2017. години наплатила постигнуту купопродајну цијену земљишта, иако је Правобранилаштво Републике Српске дало негативна мишљења на нацрте уговора о купопродаји некретнина, јер нису у складу са одредбама Закона о стварним правима.
- Благајничко пословање у општинама Шипово и Источни Стари Град није вршено у складу са Уредбом о условима и начину плаћања готовим новцем, јер су неке исплате из благајне вршене без адекватне књиговодствене документације.

2.2. Ангажовања проведена од 1.9. до 31.12.2018. 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. У назначеном периоду проведена су три ангажмана на провјери статуса датих препорука и то за: ЗП РИТЕ Гацко, Еко-ДЕП Бијељина и Регионалну депонију Зворник.

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. 3 дат је преглед резултата ангажмана на провјери статуса датих препорука. Сви наведени извјештаји су објављени у периоду од 16.11. до 14.12.2018. године.

Табела 3: Преглед ангажмана на провјери статуса препорука по ревизорским извјештајима за фискалну 2015. годину

| РБ | Назив субјекта код којег је вршена провјера | Закључак |
|----|---|----------|
| 1. | ЗП Рудник и термоелектране Гацко, а.д. | резерва |
| 2. | ЈП "Еко-деп" д.о.о. Бијељина | резерва |
| 3. | ЈП Регионална депонија д.о.о. Зворник | резерва |

Као што се види из табеле, за све три извршене провјере статуса датих препорука, закључак је са резервом, односно субјекти су провели више од половине датих препорука.

2.3. Финансијске ревизије за 2018. годину проведене од 1.1. до 31.8.2019.

Годишњим планом ревизија за 2019. годину, у периоду од 01.01. до 31.08.2019. године планирано је провођење 42 финансијске ревизије за 2018. годину, а уз то и 14 финансијских ревизија једница локалне самоуправе чији је завршетак планиран до 15.9.2019. Истим планом, предвиђено је провођење још 12 ревизија за 2018. годину (6 јединица локалне самоуправе и 6 другог субјеката), а резултати тих ревизија ће бити презентовани у годишњем ревизорском извјештају за наредну годину.

У складу са планом ревизијских активности за 2019. годину, у ревизијском циклусу 1.1. – 31.8.2019. године Сектор финансијске ревизије провео је укупно 49 ревизија (коначан извјештај о проведеној ревизији), од чега:

- 33 ревизија код директних буџетских корисника и
- 4 ревизије фондова социјалне заштите,
- ревизију Консолидованог годишњег финансијског извјештаја за кориснике буџета Републике,
- 4 јавне установе и
- 7 јединица локалне самоуправе (општине).

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 2018. 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 49 ревизија финансијских извјештаја које су окончане у периоду од 01.01. до 30.08.2019. године дата су сљедећа мишљења:

- мишљење за финансијске извјештаје: позитивно мишљење за 32 субјекта, мишљење са резервом за 15 субјекта и два негативна мишљења;
- мишљење за усклађеност пословања: позитивно мишљење за 29 субјекта, мишљење са резервом за 17 субјекта и три негативна мишљења.

Скретање пажње на одређена питања у складу са ISSAI 1706 извршено је уз мишљење о усклађености за једног субјекта (Фонд за дјечију заштиту).

Позитивно мишљење за финансијске извјештаје и за усклађеност пословања за 2018. годину дато је за оне финансијске извјештаје за које нису утврђене значајне грешке, неправилности и неусклађености. Ниво значајности/материјалности 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."

Негативно мишљење је изражено код четири субјекта и то код једног и за финансијске извјештаје и за усклађеност (ЈУ Студентски центар „Никола Тесла“ Бањалука), а код два субјекта негативно је мишљење за усклађеност уз мишљење са резервом о финансијским извјештајима (ЈУ „Воде Српске“ Бијељина и Општина Рибник), док је код Општине Купрес негативно мишљење везано за финансијске извјештаје уз мишљење са резервом о усклађености.

У складу са претходно поменутиим стандардом, негативно мишљење се изражава када ревизор:

„након што прикупи довољно адекватних ревизијских доказа, закључи да погрешни искази, појединачно или заједно, имају и материјални и прожимајући ефекат на финансијске извјештаје.“

2.3.1. Финансијске ревизије корисника буџета Републике

На основу проведених 34 финансијске ревизије код директних корисника буџета Републике Српске, без Фонда ПИО⁵, а узимајући у обзир и Консолидовани годишњи финансијски извјештај за 2018. годину изражена су сљедећа мишљења:

- за финансијске извјештаје:
 - позитивно мишљење за 28 субјеката,
 - мишљење са резервом за 6 субјеката.
- за усклађеност пословања:
 - позитивно мишљење за 24 субјеката и
 - мишљење са резервом за 10 субјеката.

Преглед по буџетским корисницима/субјектим ревизије дат је у Табели бр. 4.

Табела 4: Преглед проведених финансијских ревизија код директних корисника буџета Републике у периоду од 1.1. до 31.8.2019. 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 | 1 |
| 3. | Вијеће народа Републике Српске | позитивно | позитивно | 2 | 0 |
| 4. | Генерални секретаријат Владе Републике Српске | позитивно | позитивно | 1 | 2 |
| 5. | Министарство финансија Републике Српске | позитивно | позитивно | 0 | 3 |
| 6. | Министарство унутрашњих послова Републике Српске | позитивно | позитивно | 0 | 3 |
| 7. | Министарство просвјете и културе Републике Српске | позитивно | позитивно | 2 | 1 |
| 8. | Министарство правде Републике Српске | позитивно | позитивно | 2 | 0 |
| 9. | Министарство науке и технологије Републике Српске | позитивно | позитивно | 0 | 0 |
| 10. | Министарство за прост. уређење, грађевинарство и екологију | позитивно | позитивно | 0 | 0 |
| 11. | Министарство за економске односе и регионалну сарадњу | позитивно | позитивно | 1 | 0 |
| 12. | Министарство саобраћаја и веза Републике Српске | позитивно | позитивно | 0 | 1 |
| 13. | Министарство индустрије, енергетике и рударства | позитивно | позитивно | 3 | 3 |
| 14. | Министарство пољопривреде, шумарства и водопривреде | позитивно | позитивно | 0 | 4 |

⁵ 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 (прегледи) у складу са правилима дефинисаним за буџетске кориснике.

ГОДИШЊИ РЕВИЗОРСКИ ИЗВЈЕШТАЈ ЗА 2019. ГОДИНУ

| | | | | | |
|--|---|---------------------|---------------------|-----------|-----------|
| 15. | Министарство породице, омладине и спорта | позитивно | мишљење са резервом | 3 | 4 |
| 16. | Министарство управе и локалне самоуправе Републике Српске | позитивно | мишљење са резервом | 0 | 3 |
| 17. | Министарство за избјеглице и расељена лица | позитивно | мишљење са резервом | 0 | 3 |
| 18. | Министарство здравља и социјалне заштите | мишљење са резервом | позитивно | 2 | 2 |
| 19. | Министарство трговине и туризма Републике Српске | мишљење са резервом | мишљење са резервом | 5 | 3 |
| 20. | Министарство рада и борачко инвалидске заштите | мишљење са резервом | мишљење са резервом | 5 | 6 |
| 21. | Пореска управа Републике Српске | позитивно | мишљење са резервом | 5 | 3 |
| 22. | Републичка управа за геодетске и имовинско-правне послове | позитивно | мишљење са резервом | 4 | 2 |
| 23. | Агенција за безбједност саобраћаја | позитивно | позитивно | 0 | 0 |
| 24. | Агенција за аграрна плаћања | позитивно | позитивно | 0 | 4 |
| 25. | Републичка центар за истраживање рата, ратних злочина и тражење несталих лица | позитивно | позитивно | 0 | 1 |
| 26. | Републички девизни инспекторат | позитивно | позитивно | 1 | 0 |
| 27. | Академија наука и умјетности | позитивно | позитивно | 1 | 0 |
| 28. | Окружни суд Бијељина | позитивно | позитивно | 2 | 0 |
| 29. | Окружно јавно тужилаштво Бијељина | позитивно | позитивно | 0 | 1 |
| 30. | Основни суд Зворник | позитивно | мишљење са резервом | 2 | 1 |
| 31. | Омбудсман за дјецу | мишљење са резервом | позитивно | 5 | 0 |
| 32. | Судска полиција | мишљење са резервом | позитивно | 2 | 0 |
| 33. | Центар за едукацију судија и тужилаца | мишљење са резервом | мишљење са резервом | 7 | 2 |
| 34. | Консолидовани годишњи финансијски извјештај за кориснике буџета Републике | мишљење са резервом | позитивно | 1 | 2 |
| Укупан број датих препорука за кориснике буџета | | | | 56 | 55 |

Како се види из табеле, код три субјекта којима је изражено позитивно мишљење и за финансијске извјештаје и за усклађеност, није било препорука ревизије. Осим тога, за 20 субјеката којима је за 2018. 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.

Мишљење са резервом о финансијским извјештајима за 2018. годину дато је за 6 субјеката, као и за Консолидовани годишњи финансијски извјештај за кориснике буџета Републике. Мишљење са резервом о финансијским извјештајима изражено је за:

- три министарстава у Влади Републике Српске (Министарство здравља и социјалне заштите; Министарство трговине и туризма и Министарство рада и борачко-инвалидске заштите) и
- три остала буџетска корисника (Судска полиција, Омбудсман за дјецу и Центар за едукацију судија и тужилаца).

Сви појединачни извјештаји су објављени у периоду од 21.3. до 21.6.2019. 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 2018. годину постао је коначан 20.8.2018. и доставља се заједно са овим Годишњим ревизорским извјештајем за 2019. годину, а у себи садржи кључне и материјално значајне налазе који су наведени и у појединачним извјештајима о ревизији финансијских извјештаја корисника буџета Републике.

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 није у потпуности евидентирало приходе од закупа и ренте, као и улагања у инвестициону имовину по основу извршених радова компензованих средствима од закупнине, што није у складу са Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске. По том основу су потцијењени: инвестициона имовина у власништву, приходи од закупа и ренте и обавезе по основу ПДВ-а.
2. У Министарству трговине и туризма су приходи обрачунског карактера и потраживања потцијењени за 787 хиљада КМ јер нису исказана потраживања по основу продаје робе и услуга из трансакција унутар исте јединице власти за услуге које Угоститељски сервис пружа буџетским корисницима, што није у складу са МРС-ЈС и Правилником о рачуноводству, рачуноводственим политикама и рачуноводственим процјенама за буџетске кориснике; расходи обрачунског карактера су потцијењени за износ неизвршене корекције потраживања од запослених која нису наплаћена у периоду дужем од годину дана; улагања у нефинансијску имовину су третирана као расходи за текуће одржавање, па су расходи прецијењени, а потцијењени издаци за произведену сталну имовину и нефинансијска стална имовина. Осим тога, редован годишњи попис у Министарству трговине и туризма није проведен у потпуности у складу са одредбама важећег правилника о попису.
3. У Министарству рада и борачко-инвалидске заштите су прецијењени расходи обрачунског карактера за 15,9 милиона КМ, а потцијењене су текуће дознаке за борачки додатак за 11,4 милиона КМ, текуће дознаке за одликоване борце за 3,6 милиона КМ и отпремнине за 0,9 милиона КМ; краткорочна потраживања су прецијењена за износ некоригованих потраживања од 140 хиљада КМ, а за исти износ потцијењена су исправка вриједности потраживања и расходи обрачунског карактера; попис имовине и обавеза није извршен у складу са одредбама Правилника о начину и роковима вршења пописа и усклађивања књиговодственог са стварним стањем имовине и обавеза јер није извршено усаглашавање књиговодственог стања потраживања са стварним стањем, а комисија за попис није идентификовала сва

исказана потраживања и предложила начин усаглашавања истих. Поред тога, образложења уз финансијске извјештаје не дају довољно информација како је прописано Правилником о финансијском извјештавању буџетских корисника и МРС ЈС - 1 Презентација финансијских извјештаја.

4. Одступања у примјени одредби чл. 100. и 118. став (5) Правилника о буџетским класификацијама, садржини рачуна и примјени контног плана за буџетске кориснике имала су утицај на разлике у исказаном буџетском суфициту текућег периода, дефициту у ПИФ-у и разлици у финансирању, као и финансијском резултату у билансу успјеха и билансу стања у Консолидованом годишњем финансијском извјештају за кориснике буџета Републике, тако да:
 - Исказани буџетски суфицит текућег периода од 145 милиона КМ (ПИБ) треба да буде умањен за најмање 13,71 милион КМ, по основу: расхода обрачунског карактера за обрачунати борачки додатак за 2018. годину од 11,4 милиона КМ, расхода по основу одликовања од 3,6 милиона КМ, отпремнина према важећој одредби члана 182. претходног Закона о раду од 867 хиљада КМ, накнада за адвокатске и друге услуге институција правосуђа од 183 хиљаде КМ, судских рјешења од 871 хиљаде КМ, те осталих више исказаних расхода и издатака за нефинансијску имовину од 3,25 милиона КМ и више исказаних буџетских прихода и примитака од 25 хиљада КМ.
 - Исказани дефицит у извјештају ПИФ од 27,36 милиона КМ је већи за најмање 13,67 милиона КМ по основу више исказаног суфицита у ПИБ-у на фонду (01) од 13,71 милион КМ и по основу мање исказаних прихода и примитака од 44 хиљаде КМ на фонду (02).
 - Исказану позитивну разлику у финансирању од 26 милиона КМ треба умањити за 28,5 милиона КМ (за мање исказане остале издатке, расходе обрачунског карактера, те по основу осталих мање исказаних расхода и издатака за нефинансијску имовину и више исказаних буџетских прихода и примитака).
 - У Билансу успјеха за период 01.01-31.12.2018. године исказан је негативан финансијски резултат текућег периода од 350,63 милиона КМ, који по налазу ревизије треба умањити најмање за нето износ од 2,98 милиона КМ по основу више исказаних прихода од 214 хиљада КМ и и више исказаних расхода од 3,2 милиона КМ.
 - Укупан негативан финансијски резултат ранијих година исказан у Билансу стања у износу од 1.233,54 милиона КМ треба кориговати навише за најмање 11,21 милиона КМ.
5. У Консолидованом годишњем билансу стања за кориснике буџета Републике потцијењена су краткорочна разграничења по основу мање евидентираних краткорочно разграничених расхода и осталих разграничења од 107 хиљада КМ и потцијењена је стална имовина за 1,38 милиона КМ по основу неевидентираних улагања. Обавезе су потцијењене за најмање 12,41 милион КМ по основу мање исказаних краткорочних обавеза за камате на хартије од вриједности од 12,02 милиона КМ и мање исказаних краткорочних обавеза код осталих буџетских корисника за 390 хиљада КМ.

6. У Судској полицији Републике Српске, због неадекватне класификације приликом планирања буџета расходи по основу коришћења роба и услуга су прецијењени, а издаци за залихе ситног инвентара, ауто-гума, одјеће, обуће и сл. потцијењени, јер су у оквиру расхода за материјал за посебне намјене планирани и исказани издаци за набавку униформе, а и у оквиру расхода за текуће одржавање издаци за набавку ауто-гума, што није у складу са одредбама одговарајућих правилника за буџетске кориснике. Сходно чињеници да су набављене униформе и ауто-гуме приликом набавке у цјелости стављене у употребу, нису исказани промет залиха ситног инвентара, ауто-гума, одјеће, обуће и сл. и набавна вриједност наведених залиха у оквиру обрачунских расхода. У Напоменама уз финансијске извјештаје Судске полиције за 2018. годину нису довољно и адекватно објављене: рачуноводствене политике, потребне додатне информације које се односе на корекцију потраживања и трајне изворе, информације које захтијева МРС ЈС 17 и нису презентоване на систематичан начин, што није у складу са МРС ЈС 1 и са Правилником о финансијском извјештавању буџетских корисника.
7. Омбудсман за дјецу Републике Српске приликом продаје моторног возила изнад књиговодствене вриједности није у пословним књигама евидентирао потраживања по основу продате нефинансијске имовине, добитке од продаје и примитке од нефинансијске имовине; потцијењени су расходи по основу амортизације и корекција вриједности превозних средстава, јер није извршен обрачун амортизације за моторна возила; такође, прецијењена је краткорочна финансијска имовину, за неизвршену корекцију потраживања по основу рефундација за накнаду плата из доприноса; прецијењена су остала краткорочна потраживања и разграничења и финансијски резултат ранијег периода, јер су два пута по истом основу евидентирана потраживања за рефундације од Фонда здравственог осигурања. Образложења уз финансијске извјештаје Омбудсмана за дјецу нису приказана на систематичан начин и објективно, што није у складу са МРС-ЈС 1 - Презентација финансијских извјештаја.
8. Утврђено стање обавеза по попису Центра за едукацију судија и јавних тужилаца није усаглашено са стањем обавеза у главној књизи, а извјештај о попису не садржи све прописане податке. Осим тога, у Центру за едукацију судија и тужилаца су потцијењени расходи за бруто накнаде трошкова и осталих личних примања запослених, док су прецијењени расходи по основу путовања и смјештаја и расходи за остали режијски материјал, јер класификација поменутих расхода није извршена у складу са одговарајућим правилником за буџетске кориснике; остали расходи за стручно усавршавање запослених више су исказани, јер су неутрошена средства од UNICEF-а БиХ и улагања у зграде и објекте призната као трошак, што није у складу са Правилником о буџетским класификацијама, садржини рачуна и примјени контног плана за буџетске кориснике; у ранијем периоду канцеларијска опрема, комуникациона и рачунарска опрема примљена кроз донацију није призната, што није у складу са правилником о рачуноводству за буџетске кориснике. Осим тога, образложења уз финансијске извјештаје не садрже све потребне информације у складу са одредбама Правилника о финансијском

извјештавању буџетских корисника и нису у потпуности објелодаћене информације према захтјевима МРС-ЈС 1 – Презентација финансијских извјештаја.

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

Мишљење са резервом о усклађености за 2018. годину дато је за девет субјеката, и то за:

- пет министарстава у Влади Републике Српске (Министарство управе и локалне самоуправе; Министарство породице, омладине и спорта; Министарство за избјеглице и расељена лица; Министарство трговине и туризма и Министарство рада и борачко-инвалидске заштите),
- двије републичке управе (Пореска управа и РУ за геодетске и имовинско-правне послове),
- два остала буџетска корисника (Основни суд Зворник и Центар за едукацију судија и тужилаца).

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

1. У Министарству породице, омладине и спорта додјела средстава за грантове спортским и омладинским организацијама и удружењима за афирмацију породице није вршена у складу са интерно дефинисаним правилима, у дијелу оцјењивања пројеката према дефинисаним критеријумима и надзора над додијељеним средствима.
2. У Министарству управе и локалне самоуправе утврђена су одступања од одредби Закона о јавним набавкама: на веб-страници није објављен план јавних набавки за 2018. годину, а дио набављених стручних услуга, није планиран нити су накнадно донесене посебне одлуке о покретању поступака; за набавке горива, услуга одржавања возила и одржавања софтвера нису објављена обавјештења и сачињени извјештаји; за услуге из Анекса II дио Б нису проведене процедуре јавних набавки.
3. Министарство за избјеглице и расељена лица је закључивало уговоре о раду на одређено вријеме на период дужи од шест мјесеци, што није у складу са Законом о државним службеницима, осим тога је за систематизовано радно мјесто, закључивало уговоре о дјелу, што није у складу са Законом о раду.
4. Министарство трговине и туризма је у току 2018. године вршило пријем запослених без расписивања јавног конкурса, што није у складу са Законом о државним службеницима. Путем два интерна огласа за попуну радних мјеста намјештеника у Угоститељском сервису, извршен је пријем запослених на неодређено вријеме који су дотад имали статус на одређено вријеме, што, такође, није у складу са Законом о државним службеницима, којим је дефинисано да радни однос на одређено вријеме не може да прерасте у радни однос на неодређено вријеме.
5. Додјела средстава гранта Министарства рада и борачко-инвалидске заштите удружењима од јавног интереса, осталим удружењима и фондацијама није вршена у складу са Правилником о критеријумима и

поступку за додјелу средстава гранта удружењима од јавног интереса, осталим удружењима и фондацијама; дознаке под називом „Текуће дознаке ППБ, РВИ и ЦЖР – остало“ су додјелјиване без адекватног правног основа, за финансирање организација, удружења, спортских клубова, локалних заједница, црквених општина, као и осталих организација које у свом чланству имају ППБ, РВИ и ЦЖР и немају карактер дознака, већ имају карактер грантова. С обзиром да ова давања имају карактер грантова, за коришћење буџетских средстава је потребно претходно обезбиједити сагласност Владе Републике Српске у складу са одредбама Закона о извршењу буџета Републике Српске.

6. У Министарству рада и борачко-инвалидске заштите дио јавних набавки није проведен у складу са одредбама Закона о јавним набавкама и Правилника о поступку директног споразума, јер је дио набавки проведен директним поступком које нису планиране нити су донесене појединачне одлуке или рјешења о покретању директног споразума. За набавку проведену отвореним поступком бањске рехабилитације ратних војних инвалида и чланова породица погинулих бораца Одбрамбено-отаџбинског рата није сачињена тендерска документација у складу са Законом о јавним набавкама и Упутством за припрему модела тендерске документације и понуда. Осим тога, набавке за најмање 249 хиљада КМ, нису планиране и исте су вршене без примјене одредби Закона о јавним набавкама.
7. За активности Министарства рада и борачко–инвалидске заштите за која су систематизована радна мјеста закључивани су уговори о дјелу, што није у складу са Законом о раду.
8. Пореска управа Републике Српске је у 2018. 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 одредбама Закона о државним службеницима. Начелницима одјељења у статусу намјештеника утврђени су виши коефицијенти за обрачун плата од оних који су прописани Законом о платама запослених у органима управе Републике Српске, а приправницима је утврђена нижа нето плата од плате прописане законом.
9. У Републичкој управи за геодетске и имовинско-правне послове Републике Српске је током 2018. године, на одређено вријеме, због повећаног обима посла било запослено 62 извршиоца на период дужи од шест мјесеци, што није у складу са Законом о државним службеницима.
10. Основни суд у Зворнику, дио набавки роба и услуга, није провео у складу са одредбама Закона о јавним набавкама и Упутства за припрему модела тендерске документације и понуда, јер: захтјев за понуду у конкурентском поступку није упућен ни једном понуђачу, оквирни споразум је потписан након директног поступка, у тендерској документацији нису наведене количинске спецификације и оцјена понуде није извршена у складу са утврђеним критеријумима.
11. У Центру за едукацију судија и тужилаца утврђене су сљедеће неусклађености са одредбама Закона о јавним набавкама: провођени су

поступци јавних набавки (осигурање запослених, имовине, набавка хотелских и угоститељских услуга) који нису планирани и за које уговорни орган није донио посебне одлуке о покретању поступака јавне набавке; Приликом провођења планираних набавки уговорни орган није донио одлуку или рјешење у писаној форми о покретању поступка јавне набавке, није достављао извјештаје о проведеном поступку набавке Агенцији за јавне набавке и није на својој веб-страници објављивао основне елементе уговора.

У појединачним извјештајима о проведеној финансијској ревизији корисника буџета Републике за 2018. годину дато је укупно 111 препорука, од чега 56 које се односе на отклањање грешака и неусклађености у финансијским извјештајима и 55 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 2018. годину, и то: Фонда за пензијско и инвалидско осигурање (у даљем тексту: Фонд ПИО), Фонда здравственог осигурања, Завода за запошљавање и Фонда дјечију заштиту.

Табела бр. 5: Преглед финансијских ревизија фондова социјалне заштите за 2018. годину и изражених ревизорских мишљења

| РБ | Субјект ревизије | Ревизијско мишљење | | Број датих препорука | |
|----|-----------------------------|------------------------|---------------------|------------------------|-------------|
| | | Финансијски извјештаји | Усклађеност | Финансијски извјештаји | Усклађеност |
| 1. | Фонд ПИО | позитивно | позитивно | 0 | 0 |
| 2. | Фонд здравственог осигурања | мишљење са резервом | мишљење са резервом | 5 | 6 |
| 3. | Фонд за дјечију заштиту | позитивно | позитивно са с.п. | 1 | 2 |
| 4. | Завод за запошљавање | мишљење са резервом | позитивно | 6 | 4 |

Сви извјештаји о финансијској ревизији фондова социјалне заштите за 2018. годину објављени су у периоду од 16.5. до 9.7.2019. године.

Скретање пажње уз позитивно мишљење о финансијским извјештајима Фонду за дјечију заштиту се односи на сљедеће: Законом о платама у јавним службама прописан је начин утврђивања плата запослених у јавним службама које врше јавна овлашћења. Између осталог дефинисан је платни коефицијент за директоре у јавним установама које имају више од 100 запослених. С обзиром да Фонд има мањи број запослених од 100, интерним правилником је дефинисан коефицијент за обрачун плате директора, позивајући се на напријед наведени закон, а којим није дефинисан платни коефицијент за директоре установа које имају до 100 запослених.

Основ за мишљење са резервом о финансијским извјештајима Завода за запошљавање налази се у сљедећем: Погрешно су класификована потраживања из Извјештаја из јединствене евиденције о пријављеним и уплаћеним порезима (од 3 милиона КМ); Погрешно је евидентирана корекција потраживања по основу трансфера од других јединица власти, па су потцијењена потраживања по основу трансфера, корекција потраживања по

основу трансфера и прецијењен је и резултат ранијих година (за 3,2 милиона КМ); Потцијењена су остала краткорочна разграничења, а прецијењена потраживањима по основу рефундација за накнаду плата, за дио за који се нису стекла права на рефундацију; Расходи за бруто плате запослених и остали непорески приходи су потцијењени за исти износ, јер је извршено пребијање расхода и прихода (смањивање расхода за износ обрачунатих плата за приправнике уз евидентирање субвенција када је Завод и давалац и корисник средстава); Попис имовине и обавеза није у потпуности организован и извршен у складу са одредбама Правилника о начину и роковима вршења пописа и усклађивања књиговодственог са стварним стањем имовине и обавеза; У Напоменама уз финансијске извјештаје за 2018. годину нису у потпуности објелодањене информације које се односе на: објашњење разлога промјена између првобитног и коначног буџета (ребаланса финансијског плана), што није у складу са МРС ЈС 24 и додатна образложења у вези суфицита из ранијих година расположивог за расподјелу из кога се финансира значајан дио буџетских издатака (субвенције/програми запошљавања).

Основ за мишљење са резервом о финансијским извјештајима Фонда здравственог осигурања је сљедећи:

Расходи за пружање здравствених услуга у иностранству као и обавезе према здравственим установама у иностранству су потцијењени за најмање 349 хиљада КМ, јер нису евидентирани у обрачунском периоду у коме су и настали, а за исти износ мање је исказан негативни финансијски резултат текуће године.

У пословним књигама није евидентирано учешће у капиталу од 238 хиљада КМ, па су потцијењени: акције и учешћа у капиталу и приходи обрачунског карактера евидентирани по основу пореских и других фискалних прописа. По овом основу негативан финансијски резултат текуће године исказан је више за исти износ.

Због погрешно евидентираних потраживања по основу судске пресуде за пословни простор у Требињу којом је потврђена валидност Уговора о продаји пословног простора, прецијењена су остала краткорочна потраживања и остали издаци у земљи за 1,8 милиона КМ. Наведено признавање потраживања није у складу са одредбама правилника за буџетске кориснике. Због наведеног, потцијењена је нефинансијска имовина у сталним средствима у припреми за 1,3 милиона КМ, као и расходи судских спорова за 481 хиљаду КМ, а негативни финансијски резултат текуће године исказан је у мањем износу за износ наведених расхода.

Због погрешног евидентирања потраживања из Извјештаја из јединствене евиденције о пријављеним и уплаћеним порезима, за износ од 45,37 милиона КМ, потцијењена су краткорочна потраживања за порезе, доприносе и непореске приходе (доспијевају на наплату до годину дана), а прецијењена потраживања за порезе, доприносе и непореске приходе за које је продужен рок плаћања.

Издаци за нематеријалну произведену имовину погрешно су планирани и евидентирани на расходима за стручне услуге. Осим наведеног за исти износ је потцијењена нефинансијска имовина у сталним средствима у припреми, а негативан финансијски резултат текуће године је исказан у већем износу.

Попис имовине и обавеза на дан 31.12.2018. године није извршен на начин да се врши евидентирање идентификованих, а непрокњижених пословних

догађаја, тако да усклађивање књиговодственог и стварног стања имовине и обавеза није извршено у складу са одредбама Правилника о начину и роковима вршења пописа и усклађивања књиговодственог са стварним стањем имовине и обавеза.

Напомене уз финансијске извјештаје нису у потпуности састављене у складу са МРС - ЈС 1 Презентација финансијских извјештаја и захтјевима Правилника о финансијском извјештавању за буџетске кориснике, јер нису објелодањене информације везане за потенцијалну имовину и потенцијалне обавезе по основу Споразума између Владе Републике Српске, Фонда здравственог осигурања и Fresenius Medical које се односе на условљени отпис обавеза и потенцијалну обавезу по основу затезних камата. Ванбилансна евиденција је мање исказана за 12 милиона КМ, због неевидентирања износа одобреног, а неповученог кредита.

Основ за мишљење са резервом о усклађености код Фонда здравственог осигурања је сљедећи:

Планирање прихода по основу трансфера између буџетских јединица, није усклађено са планом буџетске јединице која врши трансфер Фонду (планирани су у већем износу за 13,6 милиона КМ); Планирање расхода по основу дознака за здравствено осигурање од 11,5 милиона (средства распоређена II Ребалансом финансијског плана/буџета по основу Закључка Владе Републике Српске), није извршено у складу са Правилником о буџетским класификацијама, садржини рачуна и примјени контног плана за буџетске кориснике; План измирења пренесених обавеза из ранијег периода (као основ за планирање издатака за наведене обавезе у финансијском плану), није сачињен у складу са Упутством о садржају плана измирења неизмирених обавеза пренесених из претходног периода и извјештаја о реализацији плана. Фонд здравственог осигурања није Фискалном савјету Републике Српске подносио извјештај о реализацији наведеног плана, што није у складу са Законом о фискалној одговорности.

Укупно су фондовима социјалне заштите упућене 24 препоруке, од чега 12 за финансијске извјештаје и 12 за усклађеност.

Дате препоруке у вези финансијских извјештаја односе се на отклањање недостатака који су били основ за квалификације, као што су: објелодањивање у напоменама уз финансијске извјештаје свих информација релевантних за разумијевање финансијских извјештаја како је уређено рачуноводственим стандардима и релевантним правилницима; провођење пописа у складу са правилником; потпуно усаглашавање са Пореском управом Републике Српске прије евидентирања пословних догађаја из Извјештаја из јединствене евиденције о пријављеним и уплаћеним порезима, анализе намирења наплате дуга реструктурирањем дуга у акције и преносом имовине на Републику Српску и евидентирања сходно Упутству о примјени МРС ЈС 23 – Приходи од трансакција које нису трансакције размјене (порези и преноси); исправна класификација и разграничење на период расхода/прихода; исправно сачињавање биланса новчаних токова, прегледа стања имовине и властитих извора на крају извјештајног периода, у Билансу стања; евидентирање обрачуна плата за приправнике, у складу са одредбама Правилника о буџетским класификацијама, садржини рачуна и примјени контног плана за буџетске кориснике; преиспитивање исказане вриједност нефинансијске имовине у

сталним средствима у припреми на дан билансирања, како би се иста исказала у складу са релевантним правилником.

Приликом провјере степена реализације препорука из ранијег периода, а које се односе на финансијске извјештаје, ревизори су утврдили да дио препорука датих Фонду здравственог осигурања није проведен, односно: од девет препорука, три су проведене дјелимично (везане за попис, сачињавање биланса новчаних токова и објелодањивања у напоменама уз финансијске извјештаје, а једна није проведена (да се књига улазних фактура успостави и води у складу са одредбама Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске).

Препоруке које се односе на усклађеност:

Фонду дјечије заштите дате су двије препоруке које се односе на усклађеност и то да се: приликом провођења поступака јавних набавки поштују одредбе члана 15. став (6) Закона о јавним набавкама и да се у сарадњи са Министарством здравља и социјалне заштите донесе Правилник о остваривању права из дјечије заштите којим би се утврдили поступак и услови за остварење права из дјечије заштите.

Фонду здравственог осигурања дато је шест препорука које се односи на усклађеност, које подразумевају да се: извјештај о стању дуга и гаранцијама објављује у складу са законом; дефинише висина услуге за „магистрални рад“ – растварање сирупа, коју здравствене установе – апотеке фактуришу Фонду; извјештај о извршењу буџета сачињава у складу са правилником; досљедно примјењује Закон о јавним набавкама и Правилник о поступку директног споразума; планирање прихода по основу трансфера између буџетских јединица усклади са планом буџетске јединице која врши трансфер Фонду, а планирање расхода врши у складу са Правилником о буџетским класификацијама, садржини рачуна и примјени контног плана за буџетске кориснике; те да се план измирења пренесених обавеза из ранијег периода сачињава у складу са одговарајућим упутством, а о реализацији плана да се извјештава Фискални савјет Републике Српске.

Заводу за запошљавање дате су четири препоруке које су везане за усклађеност и то: да се у складу са Законом о систему интерних финансијских контрола у јавном сектору донесу потребни интерни акти и да се сачињава прописани годишњи извјештаји у складу са наведеним законом; да се за дио континуираних набавки уговарање врши по периодима који чине фискалну годину за потребе усклађивања са прописима којима се уређује извршење финансијског плана; да се након измјене Акционог плана за запошљавање у Републици Српској и Програма за запошљавање у Републици Српској изврши и измјена појединачних програма финансирања, као и да се интерним актима успоставе јасни критеријуми за рангирање подносиоца захтјева.

Препорука дата Заводу за запошљавање претходне године, 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, није проведена. Осим тога, три препоруке везане

за усклађеност (од укупно шест) које су дате Заводу за запошљавање у претходној ревизији су проведене дјелимично.

2.3.3. Финансијске ревизије јавних установа

Годишњим планом ревизија за 2018. годину у извјештајном периоду је планирано провођење финансијских ревизија јавних установа: Средњошколски дом Бањалука, Студентски центар „Никола Тесла“ Бањалука, ОШ „Алекса Шантић Угљевик и ЈУ „Воде Српске“. У табели бр. 6. приказана су дата мишљења и број препорука за ревидиране установе.

Табела бр. 6: Преглед финансијских ревизија јавних установа за 2018. годину и изражених ревизорских мишљења

| РБ | Субјект ревизије | Ревизијско мишљење | | Број датих препорука | |
|-----------------------------|---|------------------------|---------------------|------------------------|-------------|
| | | Финансијски извјештаји | Усклађеност | Финансијски извјештаји | Усклађеност |
| 1. | ОШ „Алекса Шантић Угљевик | позитивно | мишљење са резервом | 0 | 2 |
| 2. | Средњошколски дом Бањалука | мишљење са резервом | мишљење са резервом | 5 | 3 |
| 3. | ЈУ „Воде Српске“ Бијељина | мишљење са резервом | негативно | 1 | 5 |
| 4. | Студентски центар „Никола Тесла“ Бањалука | негативно | негативно | 10 | 6 |
| Укупна број датих препорука | | | | 16 | 16 |

Сви извјештаји финансијских ревизија за наведене јавне установе објављени су у периоду од 30.4. до 04.07.2019. године и као такви доступни су на интернет-страници: <http://www.gsr-rs.org>.

Мишљење о финансијским извјештајима за Студентски центар „Никола Тесла“ Бањалука је негативно, док је мишљење са резервом о финансијским извјештајима изражено је за Средњошколски дом у Бањој Луци и ЈУ „Воде Српске“, а основ за мишљење код тих субјеката био је сљедећи:

1. Преглед новчаних токова за Средњошколски дом Бањалука није сачињен у складу са Правилником о финансијском извјештавању и МРС-ЈС 2 Извјештаји о новчаним токовима, јер није сачињен на основу података из главне књиге јавне установе, а односи се на одливе готовине из пословних активности (одливи готовине по основу расхода за лична примања запослених). Осим тога, наративни дио финансијских извјештаја - образложења уз финансијске извјештаје нису у потпуности сачињена у складу са захтјевима релевантних стандарда и правилника.
2. У финансијским извјештајима ЈУ „Воде Српске“ за 2018. годину: буџетски издаци су прецијењени, јер је извршено резервисање расположивих средстава на позицији издатака за нефинансијску имовину за набавку која по предмету из описа посла представља текуће одржавање имовине, што није у складу са Правилником о буџетским класификацијама, садржини рачуна и примјени контног плана за буџетске кориснике;

трошкови за извршене услуге ревизије главних пројеката који се односе на изградњу објеката заштите од поплава су погрешно евидентирани на позицији расхода за стручне услуге, иако представљају улагање за стицање имовине; истовремено, услуге одржавања ријечних корита, насипа и канала су признате и евидентирани на позицији издатака за нефинансијску имовину, умјесто на расходе за текуће одржавање имовине; издаци за нефинансијску имовину су прецијењени, а потцијењени издаци по основу датих аванса за износ исплаћених средстава за учешће у суфинансирању пројекта који проводи UNDP. Наведено признавање није у складу са одредбама Правилника о рачуноводству, рачуноводственим политикама и рачуноводственим процјенама за буџетске кориснике, јер се ради о авансној уплати за прибављање нефинансијске имовине чиме нису испуњени услови за признавање имовине. По овом основу је прецијењена и нефинансијска имовина у сталним средствима у припреми, а потцијењена краткорочна разграничења по основу датих аванса.

3. За финансијске извјештаје Студентског центра „Никола Тесла“ изражено је негативно мишљење, јер: нису дефинисане рачуноводствене политике за признавање потраживања и прихода од услуга смјештаја студената, такође, примијењене рачуноводствене политике нису у складу са правилима буџетског евидентирања, јер су наведени приходи исказани на готовинској основи, а потраживања и обрачунски приходи нису признати; праћење залиха у малопродаји није на адекватан начин дефинисано рачуноводственим политикама, сходно захтјевима MPC-JC 12 Залихе; Редован годишњи попис имовине и обавеза на дан 31.12.2018. године није проведен у складу са Правилником о начину и роковима вршења пописа и усклађивања књиговодственог стања са стварним стањем имовине и обавеза, а након ванредних околности (олујно невријеме, приликом којег су уништени кровови на три објекта) није извршен ванредни попис и није извршен попис инвентара; Приходи од исхране исказани су на основу уплата на благајни, које се односе на уплате на картице којима корисници услуга врше плаћање, тако да приходи од исхране нису реално исказани, а евиденција о томе колико износе плаћања која се односе само на студентске кухиње није обезбијеђена; Евидентирани трансакције након наплате продате робе у малопродаји (угоститељски објекти) нису проведене у складу са одредбама Правилника о буџетским класификацијама, садржини рачуна и примјени контног плана за буџетске кориснике, због чега су више исказани наплаћени обрачунски приходи и приходи из трансакција размјене унутар исте јединице власти, а мање су исказани приходи од реализације залиха робе у малопродаји и примици од залиха робе у малопродаји (због неисказаних примитака, нису тачно исказани токови готовине - приливи готовине из пословних активности); Евидентирање нефинансијске имовине у сталним средствима није вршено у складу са MPC JC 17, јер није евидентиран објекат из Пројекта енергетске ефикасности у вриједности од 160 хиљада КМ, а трошкови легализације изграђених објеката и трошкови за пројектну и другу документацију за изградњу грађевинских објеката исказани су у оквиру расхода за стручне услуге, због чега су расходи за стручне услуге прецијењени, а издаци за

произведену сталну имовину потцијењени за додатних 42 хиљаде КМ; Улагања у објекте Универзитета у Бањој Луци (Пављион 3 и Павиљон 4) у износу од 927 хиљада КМ исказана су ванбилансно, а Студентски центар није сачинио споразум са Универзитетом у Бањој Луци, којим би се регулисала та улагања, што није у складу са МРС ЈС 8 - Учешћа у заједничким улагањима; Евиденције залиха материјала, учинака и роба и благајничког пословања у 2018. години нису успостављене у складу са одредбама Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске; У оквиру осталих потраживања по основу продаје у земљи, са знаком аванс, исказана је авансна уплата добављачу за набавку намјештаја за смјештај студената, због чега су више исказана остала потраживања по основу продаје у земљи, а мање аванси за нефинансијску имовину; Није извршена амортизација ревалоризационе резерве током употребе имовине по основу које су резерве формиране; У образложењима уз финансијске извјештаје нису објављене све информације релевантне за разумијевање финансијских извјештаја које захтијевају поједини МРС-ЈС и у складу са чланом 46. Правилника о финансијском извјештавању за кориснике прихода буџета Републике, општина, градова и фондова.

Основ за негативно мишљење о усклађености за ЈУ „Воде Српске“ Бијељина резултат је сљедећих одступања:

Радни однос у 2018. години је засновало 20 радника, без прописаних услова и критеријума за запошљавање. Дио закључених уговора о обављању привремених и повремених послова није закључен у складу са одредбама Закона о раду, јер су закључени за обављање послова који трају дуже од 90 дана. Такође, уговори о дјелу су закључени за послове који по предмету уговора нису самостални послови за које се закључује уговор о дјелу и спадају у дјелатност установе, што није у складу са Законом о раду; Приликом провођења значајног дијела јавних набавки нису поштоване одредбе Закона о јавним набавкама, што је за посљедицу имало неизвршење активности планираних Програмом рада за 2018. годину и послова прописаних Законом о водама. Приликом реализације пројекта „Санација обале ријеке Жељезнице“, нису предузете адекватне активности за заштиту имовине прописане чланом 5. Закона о систему интерних финансијских контрола у јавном сектору Републике Српске. Потрошња горива за службена возила није утврђена у складу са одредбама интерног Правилника о условима и начину коришћења службених возила.

Основ за негативно мишљење о усклађености за Студентски центар „Никола Тесла“ Бањалука резултат је сљедећих одступања:

Приликом припреме и планирања буџета и финансијског плана властитих средстава за 2018. годину Студентски центар није поступао у складу са: Законом о студентском стандарду (јер на финансијски план властитих прихода и план рада није тражена сагласност Владе Републике Српске), Законом о буџетском систему (уз буџетски захтјев није достављено образложење, није сачињен план по економској класификацији у складу са дефинисаним ограничењем и финансијски план властитих средстава садржи непокривени буџетски дефицит) и Правилником о буџетским класификацијама, садржини рачуна и примјени контног плана за буџетске кориснике (набавке радне одјеће и ситног инвентара и залиха материјала за израду учинака за потребе припреме

хране у студентским кухињама нису планиране као издаци за залихе материјала, робе и ситног инвентара, већ у оквиру текућих расхода). Код пружања услуга смјештаја у просторијама које се користе за комерцијални смјештај није поступано у складу са одлукама Управног одбора о цијени комерцијалног смјештаја за трећа лица. Поступци набавки алкохолних и безалкохолних пића нису проведени у складу са Законом о јавним набавкама, јер је за набавку закључен оквирни споразум и уговор на период од три године, а набавка је планирана на годишњем нивоу.

Основ за мишљење са резервом о усклађености за двије ревидиране јавне установе био је сљедећи:

ЈУ „Средњошколски дом“ Бања Лука није провео дио набавки у складу са одредбама Закона о јавним набавкама (на веб-страници није објављен план јавних набавки за 2018. годину и основни елементи уговора закључених након проведених поступака јавних набавки; набавке путем директног споразума нису планиране нити су доношене појединачне одлуке о покретању поступака и није донесен пословник о раду комисије за набавке приликом провођења отвореног поступка). Осим тога, запосленима су обрачунате и исплаћене накнаде и једнократне помоћи које нису у складу са одредбама Правилника о раду и Посебног колективног уговора за запослене у области просвјете и културе.

Основна школа „Алекса Шантић“ Угљевик дио набавки роба и услуга није провела у складу са одредбама: Закона о јавним набавкама, Правилника о поступку директног споразума и Упутства за припрему модела тендерске документације и понуда. Такође, приликом пописа имовине и обавеза на дан 31.12.2018. године нису извршене неопходне припремне радње за попис, пописне листе нису достављене на овјеру одговорном лицу за организацију и правилност пописа и извјештаји пописних комисија не садрже упоредни преглед стварног и књиговодственог стања имовине и обавеза, што није у складу са Правилником о начину и роковима вршења пописа и усклађивања књиговодственог са стварним стањем имовине и обавеза.

2.3.4. Финансијске ревизије јединица локалне самоуправе

Годишњим планом ревизија у извјештајном периоду је планирано провођење 14 финансијских ревизија јединица локалне самоуправе. У периоду подношења овог извјештаја ревизије сљедећих општина су још увијек у току: Рогатица, Шековићи, Власеница, Дринић-Петровац, Станари, Костајница и Милићи (све у фази нацрта извјештаја), па ће резултати тих ревизија бити презентовани у наредном годишњем ревизорском извјештају.

Сви коначни појединачни извјештаји су објављени у периоду од 16.8. до 30.8.2019. године и као такви доступни су на интернет-страници: <http://www.gsr-rs.org>.

Табела бр. 7: Преглед финансијских ревизија општина за 2018. годину

| РБ | Субјект ревизије | Ревизијско мишљење | | Број датих препорука | |
|---|----------------------|------------------------|---------------------|------------------------|-------------|
| | | Финансијски извјештаји | Усклађеност | Финансијски извјештаји | Усклађеност |
| 1. | Општина Кнежево | мишљење са резервом | мишљење са резервом | 7 | 3 |
| 2. | Општина Дервента | позитивно | позитивно | 2 | 1 |
| 3. | Општина Невесиње | мишљење са резервом | мишљење са резервом | 6 | 5 |
| 4. | Општина Језеро | мишљење са резервом | мишљење са резервом | 6 | 8 |
| 5. | Општина Купрес | негативно | мишљење са резервом | 7 | 8 |
| 6. | Општина Мркоњић Град | мишљење са резервом | позитивно | 10 | 2 |
| 7. | Општина Рибник | мишљење са резервом | негативно | 8 | 2 |
| Укупан број датих препорука у коначним извјештајима | | | | 46 | 29 |

Најзначајнији налази од утицаја на мишљење о финансијским извјештајима код ревидираних ЈЛС односе се на одступања у односу на Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (скраћено: МРС-ЈС) и одредбе Правилника о рачуноводству, рачуноводственим политикама и рачуноводственим процјенама за буџетске кориснике (у наставку текста: Правилник о рачуноводству), како слиједи:

- Приликом сачињавања Консолидованог финансијског извјештаја за 2018. годину није извршена консолидација како је прописано Правилником о рачуноводству, јер општина није извршила укључивање контролисаних субјеката (Општина Кнежево, Општина Мркоњић Град, Општина Невесиње, Општина Рибник).
- Општина Рибник није у обрасцима консолидованих финансијских извјештаја кориговала упоредне износе за презентовани претходни период од 365 хиљада КМ, који се односи на неискориштено резервисање буџетских средстава из 2017. године, што није у складу Правилником о финансијском извјештавању буџетских корисника.
- У Општини Кнежево и Општини Невесиње су прецијењена краткорочна потраживања и финансијски резултат ранијих година, јер није вршена процјена наплативости краткорочних потраживања старијих од 12 мјесеци, што није у складу са одредбама Правилника о рачуноводству, за исти износ потцијењена су спорна потраживања, корекција потраживања и расходи од усклађивања вриједности краткорочних потраживања.
- У Општини Кнежево су потцијењене обавезе за камате по емитованим обвезницама у износу од 2,7 милиона КМ, а прецијењени су финансијски резултат ранијих година за 2,4 милиона КМ и финансијски резултат текућег периода за 336 хиљада КМ и потцијењени су расходи финансирања за доспјелу камату у 2018. години за износ од 336 хиљада КМ, јер обавезе за камате по емитованим обвезницама из ранијих година нису признате на билансни датум, што није у складу са Правилником о рачуноводству.

- У Општини Рибник потцијењени су приходи обрачунског карактера евидентирани по основу пореских и других фискалних прописа, приходи и расходи од усклађивања вриједности имовине, јер евидентирања насталих и наплаћених пореских и непореских потраживања из Извјештаја из јединствене евиденције о пријављеним и уплаћеним порезима за обрачунски период 2018. године нису извршена у складу са одговарајућим упутством.
- Општина Рибник није евидентирала укидање резервисања по судским пресудама, у складу са Правилником о рачуноводству и МРС–ЈС 19 Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина, па су потцијењени приходи од укидања резервисања по основу обавеза а прецијењена краткорочна резервисања.
- Општина Купрес је током 2018. године погрешно класификовала или није евидентирала значајан дио пословних догађаја и сходно томе потцијењене су позиције финансијских извјештаја: трансфери од ентитета за санацију локалног пута; издаци за инвестиционо одржавање путева и рачун за преузимање издатака за нефинансијску имовину; бруто вриједност локалног пута за укупно извршено инвестиционо улагање; услуге стручног надзора над санацијом пута; израда техничке документације; вриједност саобраћајних објеката у бруто износу; потраживања за депозите, кауције и авансе; расходи за бруто накнаде за рад ван радног односа. Такође, Општина Купрес није признала учешће у капиталу у Комуналном предузећу „Комуналац“ д.о.о. Купрес. Због наведених грешака буџетски приходи су већи за 116 хиљада КМ, буџетски расходи су већи за 13 хиљада КМ, а исказани бруто буџетски суфицит треба кориговати на више за 103 хиљаде КМ, из чега произилази негативна разлика у финансирању.
- Општина Језеро је током 2018. године погрешно класификовала, није евидентирала или је грешком два пута евидентирала пословне догађаје и сходно томе: потцијењени су приходи од грантова; расходи по основу коришћења роба и услуга; расходи од грантова; дознаке на име социјалне заштите; издаци за нефинансијску имовину; издаци по основу аванса; остали издаци са другим јединицама власти; приходи обрачунског карактера; расходи обрачунског карактера; краткорочна разграничења; краткорочне финансијске обавезе; обавезе из пословања; обавезе за грантове и дознаке на име социјалне заштите; краткорочна резервисања; трајни извори средства и финансијски резултат ранијих година, а прецијењени су: непорески приходи; расходи за лична примања; краткорочна потраживања; залихе материјала, ситног инвентара; произведена стална имовина; дугорочне финансијске обавезе и финансијски резултат текуће године (за 325 хиљада). Због наведених грешака потцијењени су у најмањем износу: извршење буџета - негативна разлика у финансирању у износу од 216 хиљада КМ као и укупна актива и пасива у износу од 245 хиљада КМ.
- Општина Купрес није предузела активности на утврђивању власништва над некретнинама које користи (објекте и земљиште под објектима) у складу са Законом о утврђивању и преносу права располагања имовином на јединице локалне самоуправе и Законом о стварним правима и по том основу дио имовине није евидентиран у пословним књигама. Такође, у Општини Купрес

нису признате обавезе по кредитним задужењима из ранијих година и сходно томе на дан 31.12.2018. године потцијењене су: дугорочне обавезе по зајмовима, обавезе по дугорочним зајмовима које доспијевају на наплату до годину дана, краткорочна резервисања, расходи резервисања по основу уговорених обавеза проистеклих из уговора, што није у складу са одредбама Правилника о рачуноводству.

- У Општини Невесиње у пословним књигама није евидентиран пословни догађај који се односи на уговор о отплати на рате дуга насталог у поступку издавања одобрења за грађење пословно-стамбеног објекта на локалитету "Војни логор" Невесиње у вриједности од 89 хиљада КМ, због чега су на дан билансирања потцијењени дугорочна потраживања и дугорочно разграничени приходи у износу од 59 хиљада КМ и краткорочна потраживања, приходи обрачунског карактера и финансијски резултат текућег периода у износу од 30 хиљада КМ.
- У Општини Рибник су потцијењени земљиште и властити извори за 14,5 милиона КМ јер дио имовине није евидентиран у пословним књигама, што није у складу са одредбама Правилника о рачуноводству и МРС-ЈС 3 Рачуноводствене политике, промјене рачуноводствених процјена и грешке. Осим тога, потцијењени су саобраћајни објекти за вриједност пута Заблеће – Срнетица за најмање 1,9 милиона КМ, за колико су прецијењени саобраћајни објекти у припреми, јер није извршена рекласификација наведене имовине која је стављена у употребу, сходно томе финансијски резултат ранијих година прецијењен је за необрачунату амортизацију ранијих година од 786 хиљада КМ. Поред тога, расходи амортизације који се односе на 2018. годину у Општини Рибник су потцијењени за 112 хиљада КМ за колико је прецијењена вриједност саобраћајних објеката, што није у складу са МРС-ЈС 17 Некретнине, постројења и опрема и одредбама Правилника о рачуноводству за буџетске кориснике.
- Општина Мркоњић Град није извршила корекцију учешћа у капиталу за дио који се односи на повећање вриједности акцијског капитала КП „Парк“ а.д. Мркоњић Град у износу од 189 хиљада КМ, те су акције и учешћа у капиталу мање исказане за наведени износ. Поред наведеног, Општина Мркоњић Град није исказала учешћа у капиталу у институцијама чији је оснивач (Центар за социјални рад, Агенције за привредни развој Културно-спортски центар „Петар Кочић“ Мркоњић Град).
- У општинама Кнежево, Невесиње и Мркоњић Град, пословни објекти дати под закуп нису класификовани као инвестициона имовина у складу са Правилником о рачуноводству и са МРС ЈС 16 - Инвестициона имовина.
- У Општини Невесиње за произведену сталну имовину нису примијењене амортизационе стопе прописане Правилником о примјени годишњих амортизационих стопа за буџетске кориснике, нити је донесен акт о разлозима одступања и амортизационим стопама које се примјењују.
- У Општини Кнежево, на нематеријалну непроизведену имовину, чија књиговодствена вриједност је сведена на нулу, није примјењен ревалоризациони модел вредновања, како је то предвиђено Правилником о рачуноводству за буџетске кориснике.

- У Општини Мркоњић Град није вршено укидање ревалоризационих резерви у висини амортизованог дијела процјењене опреме из ранијег периода од 119 хиљада КМ, што није у складу са Правилником о рачуноводству и захтјевима МРС-ЈС 17 Некретнине, постројења и опрема. Због наведеног треба кориговати финансијски резултат текуће године и финансијски резултат ранијих година.
- Трајни извори средстава Општине Купрес су прецијењени, а потцијењен је финансијски резултат ранијих година, јер је дио непроизведене нематеријалне имовине погрешно евидентиран.
- У Општини Купрес и Општини Језеро, због међусобне повезаности позиција из финансијског извјештаја, утврђена одступања од прописаних правила и стандарда извјештавања у Билансу успјеха, Билансу стања и Периодичном извјештају о извршењу буџета, односе се и на поједине позиције Биланса новчаних токова и сходно томе Извјештај о новчаним токовима није састављен у складу са Правилником о финансијском извјештавању буџетских корисника и захтјевима МРС ЈС 2 – Извјештај о новчаним токовима.
- У општинама Невесиње, Купрес и Језеро, попис имовине и обавеза на дан 31.12.2018. године није проведен у складу са Правилником о начину и роковима вршења пописа и усклађивања књиговодственог стања са стварним стањем имовине и обавеза.
- У ванбилансној евиденцији Општине Невесиње нису евидентирани пословни догађаји како је прописано Правилником о рачуноводству за буџетске кориснике, јер у оквиру исте нису евидентирани неповучена кредитна средства и примљене гаранције.
- Напомене уз финансијске извјештаје не садрже све информације у складу са одредбама Правилника о финансијском извјештавању буџетских корисника и захтјевима МРС-ЈС 1 - Презентација финансијских извјештаја (Општина Кнежево, Општина Невесиње, Општина Купрес, Општина Мркоњић Град, Општина Рибник и Општина Језеро), а уз то у Општини Језеро у напоменама уз финансијске извјештаје није дато образложење везано за сталност пословања, што није у складу са МРС ЈС 1.

Најзначајнији налази од утицаја на мишљење о усклађености код ревидираних ЈЛС

1. Недоношење програма, планова и одлука прописаних законом

- Скупштина Општине Кнежево није донијела Програм заједничке комуналне потрошње за 2018. годину у складу са Закона о комуналним дјелатностима.
- Скупштина општине Купрес није донијела интерне акте прописане одредбама Закона о јавним путевима.

2. Одступања од Закона о јавним набавкама

- У Општини Рибник су неусклађености са Законом о јавним набавкама утицале на негативно мишљење, између осталог због тога што: Општина није планирала појединачне предмете набавки за капиталне инвестиције већ се под једном ставком подразумева више набавки; нису вршене

измјене плана након додијељених средстава од Владе Републике Српске из развојног програма и клириншких средстава; за поједине набавке које су проведене у 2018. години није наведено да ће се исте финансирати из буџета 2019. године; план набавки не обухвата све набавке које су предвиђене буџетом Општине (изградња ватрогасног дома); у ревидираном периоду проведене су набавке у вриједности од 1,67 милиона КМ више од предвиђених планом набавки, а од тога за 632 хиљаде КМ су потписани уговори за које су прекорачени извори финансирања за 2018. годину; проведени су преговарачки поступци без објаве обавјештења за набавку канцеларијског намјештаја и набавку додатних радова на изградњи јавне расвјете за које нису испуњени предвиђени услови у складу са законом; за одржавање макадамских путева проведено је осам директних поступака за које је требало провести конкурентски поступак, јер одговарају већем вриједносном разреду; набавка радова на изградњи јавне расвјете је планирана али се у одлуци о покретању поступка позива на издатке за изградњу по плану капиталних инвестиција који су двоструко већи од плана набавки; Општина је набављала услуге зимског одржавања за различите дионице у износу значајно вишем од уговореног износа и представља погрешно процијењену вриједност набавке за које је требало покренути нови поступак; за набавке различитих услуга нису проведени поступци нити закључени уговори; Општина није проводила е-аукције у 2018. години.

- У Општини Језеро Закон о јавним набавкама није поштован у дијелу који се односи на обавезу: објављивања плана набавки за прописане вриједности набавки; доношења одлуке или рјешења о покретању поступка јавне набавке код директног споразума; провођења одговарајућег поступка набавке; објављивања сажетка обавјештења о додјели уговора у службеном гласнику и на порталу јавних набавки; објављивања одлука о избору најповољнијег понуђача; достављања извјештаја о проведеним поступцима јавних набавки Агенцији за јавне набавке и објављивања основних елемената уговора на интернет страници Општине; достављања позива на адресе минимум три понуђача за преузимање тендерске документације у систему „е-набавке“ и закључивања уговора у року од десет дана од дана окончања поступка.
- У Општини Купрес провођење јавних набавки директним поступком, није вршено у складу са одредбама Закона о јавним набавкама, јер: нису донесене одлуке/рјешења о покретању поступака набавки; нису обезбијеђене понуде или писани приједлози цијена једног или више понуђача; уговори о набавкама не садрже уговорену вриједност роба или услуга; нису достављани извјештаји о проведеним поступцима набавки Агенцији за јавне набавке БиХ.
- У Општини Невесиње није проведено преговарачки поступак и закључен анекс уговора за додатне радове на реконструкцији и надоградњи објекта Дома културе; није проведено поступак набавке услуга одржавања возила и поступак набавке хране за исхрану дјече.
- У Општини Кнежево вршено је дијељење поступака јавних набавки.

3. Одступања у односу на Закон о буџетском систему и намјенско трошење

- Општина Купрес није извршила усклађивање више остварених буџетских средстава и расхода и издатака израдом ребаланса буџета, у складу са чланом 35. Закона о буџетском систему Републике Српске.
- У Општини Невесиње: Код додјеле средстава гранта организацијама и удружењима нису успостављени критеријуми за распоdjелу истих.

4. Радни односи, запошљавање и лична примања

- У Општини Кнежево и Општини Језеро су уговори о раду на неодређено вријеме закључивани на период дужи од 6 мјесеци, што није у складу са одредбама Закона о службеницима и намјештеницима у органима јединице локалне самоуправе.
- У Општини Купрес, Одлуком о висини и начину обрачуна личних доходака радника запослених нису дефинисани коефицијенти за обрачун плата у складу са чланом 6. став (2) Посебног колективног уговора за запослене у области локалне самоуправе Републике Српске.
- У Општини Језеро, Правилник о платама и осталим личним примањима запослених у општинској управи није усклађен са одредбама Посебног колективног уговора за запослене у области локалне самоуправе Републике Српске и његовим измјенама.

2.3.5. Препоруке дате субјектима ревизије у извјештајном периоду

У оквиру издатих ревизијских извјештаја у периоду од 01.09.2018. до 31.08.2019. године Главна служба за ревизију дала је укупно 461 препоруку, од којих:

- 264 везано за отклањање неправилности и грешака уочених у финансијским извјештајима и
- 197 везано за отклањање узрока неусклађености пословања.

За домове здравља и јединице локалне самоуправе чије су ревизије извршене у периоду од 01.09. до 31.12.2018. године дато је 219 препорука (детаљније на стр. 6 овог извјештаја), а за кориснике буџета Републике, фондове социјалне заштите, јавне установе и јединице локалне самоуправе у периоду од 01.01-31.8.2019. дате су 242 препоруке. Наведено указује да се већи број препорука по извјештају упућује субјектима код којих се ревизија не врши континуирано из године у годину, док се код субјектата гдје се ревизија проводи у континуитету број препорука релативно смањује.

Према подацима из јавно доступног регистра ревизорских препорука (доступан на интернет страници Главне службе за ревизију), статус провјерених препорука је сљедећи:

- 56,23% односи се на потпуно проведене препоруке,
- 21,81% на дјелимично проведене,
- 20,16% на препоруке које нису проведене, док је
- 1,80% препорука које нису биле проводиве усљед промјењених околности за њихово провођење.

Главна служба за ревизију располаже са ограниченим капацитетом 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). Уколико се изузму препоруке дате у текућем ревизијском циклусу, од досад укупно датих препорука, почевши од препорука за фискалну 2012. годину, закључно са крајем августа 2019. године провјерен је статус 78,52% свих препорука, што представља значајно повећање у односу на раније периоде. У потпуности је провјерен статус датих препорука за 2012, 2013, 2014. и 2015.⁶ годину.

У овом извјештајном периоду дате су препоруке по извјештајима за 2017. и 2018. годину. С обзиром на то да се из године у годину смањује укупан број препорука датих субјектима код којих се проводе ревизије сваке године, што је у корелацији и са датим мишљењима, то се и удио у укупном броју препорука датих субјектима гдје се ревизија врши у дисконтинуитету релативно повећава и самим тим утиче на исказани проценат провјере, односно реализације препорука. Због тога је и даље је неопходно јачати ревизорске капацитете за активности на накнадном прегледу статуса датих препорука.

⁶ За 17 препорука које су дате субјекту ЈП „Робне резерве Републике Српске“ за 2015. годину, у регистру препорука додијељен је статус „није проводиво“ због тога што је над друштвом 17.7.2017. године покренут стечај, тако да провођење ревизорских препорука није одговарајуће.

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 2018/2019. година планирано је да се проведе пет ревизија учинка:

- Професионална рехабилитација и запошљавање лица са инавалдитетом,
- Управљање средствима посебних намјена за шуме,
- Управљање централизованим јавним набавкама у здравству Републике Српске,
- Образовање одраслих и
- Ефикасност прикупљања и коришћења накнаде за јавне путеве при регистрацији моторних и прикључних возила

Ове ревизије учинка су планиране и проводе 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 обухваћених ревизијом.

Табела бр 8: Преглед ревизија учинка и обима ревизија

| РБ | Ознака ревизије | Назив ревизије учинка | Број ИЈС обухваћених ревизијом | Период обухваћен ревизијом |
|----|-----------------|---|--------------------------------|----------------------------|
| 1 | РУ 001-18 | Професионална рехабилитација и запошљавање лица са инавалдитетом | 31 | 2015-2018. |
| 2 | РУ 002-18 | Управљање средствима посебних намјена за шуме | 3 | 2014-2018. |
| 3 | РУ 003-18 | Управљање централизованим јавним набавкама у здравству Републике Српске | 22 | 2016-2018. |
| 4 | РУ 005-18 | Ефикасност прикупљања и коришћења накнаде за јавне путеве при регистрацији моторних и прикључних возила | 5 | 2015-2018. |
| 5 | РУ 004-18 | Образовање одраслих ⁷ | | |

⁷ Није почело провођење ревизије и још није утврђен институционално-организациони и временски обухват ревизије.

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 2018. године и до писања овог извјештаја проведене су три ревизије учинка односно објављена три извјештаја ревизије учинка:

- „Професионална рехабилитација и запошљавање лица са инвалидитетом“
- „Управљање средствима посебних намјена за шуме“
- „Управљање централизованим јавним набавкама у здравству Републике Српске“.

Поред наведених ревизија учинака, у периоду који није био обухваћен претходним Годишњим ревизорским извјештајем завршене су ревизије учинка које су планиране годишњим планом ревизија за 2018. годину „Превенција малигну оболјења (Доступност услуга у примарној здравственој заштити) и „Збрињавање и заштита дјеце без родитељског старања“ и за које су извјештаји објављени почетком 2019. 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. 9: Преглед проведених ревизија учинка, институција обухваћених ревизијом и примједби институција обухваћених ревизијом

| Ред. бр. | Ознака ревизије | Назив ревизије учинка | Број ИЈС којима су достављени извјештаји | Број ИЈС које су доставиле примједбе |
|---------------|-----------------|---|--|--------------------------------------|
| 1 | РУ 006-17 | Превенција малигну оболјења | 12 | - |
| 2 | РУ 005-17 | Збрињавање и заштита дјеце без родитељског старања | 20 | 3 |
| 3 | РУ 001-18 | Професионална рехабилитација и запошљавање лица са инвалидитетом | 31 | - |
| 4 | РУ 002-18 | Управљање средствима посебних намјена за шуме, | 3 | - |
| 5 | РУ 003-18 | Управљање централизованим јавним набавкама у здравству Републике Српске | 6 | - |
| Укупно | | | 72 | 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. Резултати проведених ревизија учинка

3.1.1. Општи закључци актуелног циклуса ревизије учинка

Из појединачних извјештаја ревизије учинка из актуелног ревизијског циклуса произилазе општи закључци који су карактеристични за већи број проведених ревизија учинка:

- Одређене претпоставке за успјешно функционисање институција, процеса и активности у њиховој надлежности нису у потпуности испуњене а посебно у дијелу постојања, комплетности и усклађености стратешког и правног оквира.
- Предлагању и креирању мјера системског и оперативног карактера нису претходиле анализа и евалуација постојећег стања, нити су се периодично вршиле анализе и евалуације постигнутих резултата примјеном мјера системског и оперативног карактера и утицаја на испуњавање постављених циљева.
- Планирање се проводи без потребне комуникације и координације између учесника у процесу планирања. Процес планирања резултира са плановима који су различити, међусобно неусклађени, неупоредиви и нису у функцији управљања процесима и активностима у јавном сектору.
- Поступци и процедуре у надлежности институција јавног сектора не покрећу се правовремено, временски трају дуго, дуже од рокова прописаних законом или планираних рокова, уз веома изражену варијабилност и са различитим исходима у погледу успјешности.
- Алокација и реалокација ресурса укључујући и финансијска средства није у потпуности заснована на унапријед утврђеним критеријумима, нормативима и приоритетима и није у функцији економичности, ефикасности и ефективности.
- Неефикасно поступање институција, различите праксе у провођењу поступака и процедура, различити извори и начини финансирања доводе до разлика у остваривању појединих права утврђених законима и до различитог материјалног, финансијског и социјалног положаја корисника права.
- Институције јавног сектора на истом нивоу организовања имају различите приступе и праксе у примјени правних норми, административних поступака

и процедура, провођењу истих или сличних активности што се одражава на њихово успешно функционисање и коришћење ресурса.

- Постојећи начин извјештавања о раду и пословању није оријентисан ка учинку. Извјештаји и информације институција јавног сектора не садрже податке и информације о коришћењу ресурса, оствареним резултатима, постигнутим циљевима, утицају резултата на постизање утврђених циљева, имплементацији усвојених стратегија и политика.
- Мониторинг над процесима и активностима институција јавног сектора нема карактеристике организоване и системске активности и не доприноси унапређењу економичности, ефикасности и ефективности.
- Нису успостављене потребне и поуздане евиденције, регистри и базе података како би били основа за управљање процесима, програмима и пројектима у јавном сектору.
- Недовољна координација између институција које имају надлежности и одговорности у погледу планирања, организовања и провођења одређених процеса и активности у јавном сектору, укључујући и размјену информација, идеја искустава и релевантних пракси.

На основу налаза ревизије, општих и посебних закључака креиране су и упућене препоруке институцијама јавног сектора на краткорочној и дугорочној основи чијим провођењем је могуће унаприједити организацију, функционисање и управљање јавним сектором, услуге јавног сектора учинити квалитенијим и кориснички оријентисаним а јавну одговорност подићи на један виши ниво.

Путем пет извјештаја ревизије учинка Главна служба за ревизију је понудила укупно 25 препорука Влади Републике Српске, министарствима, и другим институцијама јавног сектора које су надлежне и одговорне за управљање процесима и активностима који су били предмет ревизије учинка.

3.1.2. Извод из појединачних извјештаја ревизије учинка 2018. год.

Ревизија учинка „Превенција малигну обольења“

Основна сврха ове ревизије је била да се испита да ли институције у здравственом систему ефикасно проводе мјере за рано откривање малигну обольења и да се на основуведеног испитивања понуде препоруке чије провођење би унаприједило ефикасност раног откривања малигну обольења. На основуведеног ревизијског испитивања формиран су основни налази који показују слједеће:

- Број новообольелих од малигну обольења има тренд раста, као и број новообольелих од четири типа малигну обольења за које постоји програм раног откривања. Међутим, иако постоји програм раног откривања, многи битни управљачки елементи нису били дефинисани. Најважнији од њих су изостанак управљачког тима задуженог за координацију активности, мониторинг, евалуацију и контролу квалитета провођења дефинисаних мјера, затим начин позивања циљних група, систем извјештавања и на крају начин финансирања мјера за рано откривање малигну обольења.
- Фонд здравственог осигурања није уговарао превентивне прегледе са домовима здравља, већ је то чинио путем појединачних пројеката,

уговарајући услуге превенције са установама секундарне и терцијарне здравствене заштите или удружењима грађана.

- Иако домови здравља нису посебно уговарали са Фондом здравственог осигурања провођење мјера за рано откривање малигнух обољења, оно је ипак у одређеној мјери планирано њиховим годишњим плановима. Ревизија је утврдила да се ти прегледи, са изузетком ПАПА налаза, нису проводили у мјери у којој је то било планирано. Осим тога, велики дио тих прегледа обављен је код пацијената са израженим симптомима (обољелих) или су уписивани прегледи који нису ни обављени.
- Базе података о проведеним прегледима за рано откривање малигнух обољења нису обезбјеђивале тачне и потпуне податке неопходне за сагледавање стања или праћење резултата проведених прегледа.
- Посљедице малигнух обољења имају тренд раста, посматрано по показатељима трошкова болничког лијечења ових пацијената, трошкова боловања на терет Фонда здравственог осигурања и пријевременог пензионисања узрокованог малигним обољењима. Институције се нису бавиле анализама потенцијалних трошкова и користи провођења мјера за рано откривање малигнух обољења, нити постојећи систем извјештавања омогућава такву анализу.

На основу презентованих налаза ревизија је закључила да постоји значајан простор за унапређење ефикасности мјера за рано откривање малигнух обољења. На основу налаза и закључака ревизије креиране су и упућене препоруке Министарству здравља и социјалне заштите, Фонду здравственог осигурања, Институту за јавно здравство и домовима здравља.

Нацрт извјештаја је завршен у децембру 2018. године, а коначан извјештај је објављен 7. фебруара 2019.

Ревизија учинка „Збрињавање и заштита дјеце без родитељског старања“

Сврха ове ревизије учинка је била да се испита да ли дјеца без родитељског старања имају адекватан ниво збрињавања и заштите те да се на основу проведене ревизије понуде препоруке чије провођење би унаприједило збрињавање и заштиту дјеце без родитељског старања. На основу проведеног испитивања у Министарству здравља и социјалне заштите, одређеном броју јединица локалне самоуправе и центара за социјални рад формиран су налази ревизије који показују:

- Од укупног броја дјеце без родитељског старања у Републици Српској око 25% су дјеца без родитеља, а око 75% су дјеца без адекватног родитељског старања.
- Половина дјеце без родитељског старања збринута је у сродничким породицима, четвртина у хранитељским породицима и четвртина у јавним установама. Иако се приоритет у збрињавању даје ванинституционалним формама збрињавања, знатан број дјеце је збринут и институционално у јавним установама. Смјештај у јавне установе би требао бити привременог карактера. Међутим, подаци показују да свако пето дијете борави у Дому пет и више година, а свако

десето борави у Дому дуже од десет година, док нека дјеца у Дому бораве и до пунољетства и/или завршетка школовања.

- Усвојење као институт трајног збрињавања дјеце није у довољној мјери афирмисано. Број усвојене дјеце у посматраном периоду се смањивао са 30 усвојења у 2015. години на свега пет усвојења у 2017. години.
- Није успостављена јединствена база података о дјечи без родитељског старања као посебна база или дио укупне базе података из социјалне заштите. Евиденције центара за социјални рад о дјечи без родитељског старања, разликују се по форми, садржају и структури и нису у довољној мјери поуздана основа за извјештавање о заштити и збрињавању дјеце без родитељског старања.
- Само мањи број јединица локалне самоуправе је донио средњорочне и годишње програме социјалне заштите, иако је то законска обавеза. Више од половине јединица локалне самоуправе увело је проширена права из области социјалне заштите, али заступљеност дјеце без родитељског старања у њима је недовољна.
- Значајне су разлике у финансирању институционалног и ванинституционалног збрињавања. Евидентне су и разлике у финансирању хранитељских породица као и разлике између хранитељских и сродничких породица. Посебно су изражене разлике у финансирању сродничких породица у којима се збрињава највише дјеце без родитељског старања, у погледу висине накнада, времена и редовности исплата накнада. Само 1/3 сродничких породица остварује право на накнаде за збрињавање дјеце.
- Организоване облике збрињавања у посматраном периоду годишње напушта 50-60 дјеце из разлога пунољетства и/или завршетка школовања. Нису креирани посебни програми подршке младима који излазе из организованих облика збрињавања.

На основу презентованих налаза ревизија је закључила да сва дјеца без родитељског старања остварују одређен ниво заштите и збрињавања, али да постојећи ниво заштите и збрињавања дјеце без родитељског старања и укупност мјера које се примјењују на заштити и збрињавању не осигуравају у потпуности достизање циљева дефинисаних Стратегијом унапређења социјалне заштите дјеце без родитељског старања. На основу налаза и закључака ревизије креиране су и упућене препоруке Министарству здравља и социјалне заштите, јединицама локалне самоуправе и центрима за социјални рад. Извјештај је завршен у априлу 2019. године и објављен 30.4.2019.

3.1.3. Изводи из појединачних извјештаја ревизије учинка у 2019. год.

Ревизија учинка „Професионална рехабилитација и запошљавање лица са инвалидитетом“

Основни циљ ове ревизије је био давање одговора на питање да ли постојећи ниво ангажованих ресурса за намјене рехабилитације и оспособљавања лица са инвалидитетом, као и за новчане стимулансе и поврат доприноса послодавцима, осигурава повећање стопе запослености лица са инвалидитетом.

На основу проведеног испитивања у Министарству рада и борачко-инвалидске заштите, Министарству здравља и социјалне заштите, Фонду за професионалну рехабилитацију и запошљавање инвалида и одређеном броју послодаваца јавног сектора формирани су налази ревизије који показују да:

- Надлежне институције нису успоставиле евиденције о укупном броју лица са инвалидитетом у Републици Српској, нити о броју запослених лица са инвалидитетом.
- Испитивања ревизије показују да су послодавци у Републици Српској у 2018. години имали запослено једно лице са инвалидитетом на сваких 32 запослених, што је тек половина од прописане минималне законске квоте. У посматраном трогодишњем периоду запосленост лица са инвалидитетом је имала тренд пада.
- У запошљавању лица са инвалидитетом присутне су високе разлике између послодаваца јавног и приватног сектора. Код послодаваца приватног сектора учешће лица са инвалидитетом запосленим под посебним условима у укупном броју запослених у просјеку је износило 7,52%. Код послодаваца јавног сектора, учешће лица са инвалидитетом запосленим под посебним условима било је далеко испод законске норме и иносило је 2,28%, што је 2,5 пута мање од дефинисане законске обавезе.
- Подаци показују да 45% послодаваца јавног сектора није имало нити једно запослено лице са инвалидитетом под посебним условима, 45% послодаваца имало је лица са инвалидитетом запосленим под посебним условима, али испод законске квоте, а само 10% послодаваца јавног сектора је испунило минималну законску квоту.
- Кроз нова запошљавања учешће лица са инвалидитетом запосленим под посебним условима у укупном броју запослених лица се смањивало током посматраног периода. Намјена прве групе је била одржање постојећег нивоа запослености и реализована је у правилу кроз поврат укупних доприноса на плате запослених лица са инвалидитетом. Другу групу облика подршке представљали су стимуланси за нова запошљавања који су реализовани кроз једнократне исплате средстава одређене висине за дефинисане облике и услове подстицања за свако новозапослено лице са инвалидитетом.
- Подршка запошљавању лица са инвалидитетом је највећим дијелом била финансирана из средстава посебног доприноса. Намјена средстава коришћених за подршку запошљавању је дефинисана кроз двије главне групе облика подстицања запошљавања лица са инвалидитетом.
- Поврат доприноса је био најзаступљенији облик подршке запошљавању с обзиром да је преко 80% укупних средстава у 2018. години коришћено за ову намјену. За поврат доприноса као облика подршке одржању постојећег нивоа запослености лица са инвалидитетом је у периоду 2015-2018. издвојено 14 милиона КМ. Ова средства је користило око 800 послодаваца за око 1.200 запослених.
- За стимулансе за нова запошљавања лица са инвалидитетом је у 2018. години издвојено 102 хиљаде КМ, а у трогодишњем периоду 2015-2018. је

издвојено укупно 1,1 милион КМ. Уз просјечно годишње издвајање од 270 хиљада КМ, подаци указују на значајан тренд пада овог облика подршке у посматраном периоду.

- Присутне су бројне и високе разлике између субјеката система у примјени појединих одредби Закона о професионалној рехабилитацији, оспособљавању и запошљавању инвалида.
- Налази ревизије су показали да није избалансиран однос прихода од посебног доприноса и расхода по основу облика подршке па чак и када би поврат доприноса био једини облик подршке.

Основни закључак ове ревизије учинка је да у области професионалне рехабилитације и запошљавања лица са инвалидитетом није успостављен ефикасан систем који би резултирао повећаном запосленошћу лица са инвалидитетом. На основу презентованих налаза и закључака, ревизија даје препоруке Влади Републике Српске, Министарству рада и борачко-инвалидске заштите, Фонду за професионалну рехабилитацију и запошљавање инвалида, послодавцима јавног сектора о промјенама које је потребно учинити да би се осигурало повећање запослености лица са инвалидитетом.

Ревизија учинка „Управљање средствима посебних намјена за шуме“

Сврха ове ревизије учинка је била давање одговора на питање да ли се средствима посебних намјена за шуме управља ефикасно, односно да се утврди, да ли се та средства планирају, расподјељују и троше у складу са свеобухватним, усаглашеним и јасним стратешким и регулаторним одређењима и приоритетима, да ли се трошење тих средстава континуирано прати, анализира и на основу тога извјештавају надлежне институције, те да ли се предлажу и проводе мјере за евентуална побољшања.

На основуведеног испитивања у Министарству пољопривреде шумарства и водопривреде, Министарству финансија и Јавном предузећу шумарства „Шуме Републике Српске“ формиран су налази ревизије који показују:

- Циљеви утврђени у Стратегији развоја шумарства Републике Српске углавном нису мјерљиви и временски одређени, а упитно је у којој мјери су реални и достижни. Нејасани су и приоритети, те обим и извори средстава потребних за њену реализацију. Акциони план за реализацију Стратегије није донесен.
- Шумарски програм Републике Српске, који треба да се донесе на основу Стратегије развоја шумарства и који представља кључни документ за планирање, провођење, праћење и вредновање шумарске политике, није израђен.
- Регулатива релевантна за управљање средствима посебних намјена за шуме је нејасна и неконзистентна у погледу обухвата и намјена средстава посебних намјена за шуме, улога и одговорности институција, односа просте и проширене репродукције и сл.
- Дугорочни планови у шумарству се израђују у условима неодговарајућих или непостојећих стратешких и програмских документа, нејасноћа у регулативи, неизвјесности у погледу обима средстава посебних намјена

за шуме који ће се утрошити у области шумарства и корисника средстава, што се одражава на њихов садржај и примјену у пракси.

- Износи средстава посебних намјена за шуме који се планирају у различитим годишњим планским документима су неусаглашени, а сам поступак планирања у различитим институцијама није координисан на адекватан начин. План утрошка средстава посебних намјена за шуме се израђује у складу са износом средстава у Буџету Републике Српске намијењеним за субвенције нефинансијским субјектима у области шумарства, а који је мањи од планираних прихода по основу накнада за шуме у Буџету. У производно-финансијском плану ЈПШ „Шуме Републике Српске“ за инвестиције се планира прибављање средстава посебних намјена за шуме у износу већем од укупног износа који је у Плану утрошка средстава за шуме планиран за расподјелу свим корисницима средстава.
- У посматраном петогодишњем периоду, од укупно планираних средстава посебних намјена за шуме у износу од 7,9 милиона КМ корисницима је додјељено 7,2 милиона КМ.
- Расподјела средстава посебних намјена за шуме у области шумарства се врши на неадекватан начин у условима нејасних приоритета и критеријума. Нису обезбијеђени континуитет и правовременост додјеле средстава корисницима, прије свега ЈПШ „Шуме РС“.
- Ресорно министарство је нагласак ставило на контролну функцију, али није на свеобухватан и организован начин пратило утрошак средстава посебних намјена за шуме, анализирано и оцјењивало остварене резултате, а изостале су и мјере за унапређење управљања средствима посебних намјена за шуме.

Основни закључак ове ревизије је да надлежне институције нису оствариле потребан и могући ниво ефикасности у управљању средствима посебних намјена за шуме. На основу налаза и утврђених закључака ревизије креиране су и упућене препоруке Влади Републике Српске, Министарству пољопривреде, шумарства и водопривреде и Јавном предузећу шумарства „Шуме Републике Српске“ о промјенама које је неопходно предузети у циљу унапређења управљања средствима посебних намјена за шуме.

Ревизија учинка „Управљање централизованим јавним набавкама у здравству Републике Српске“

Сврха ове ревизије учинка била је да се испита управљање централизованим јавним набавкама у здравству Републике Српске и утицај на функционисање јавних здравствених установа, као и услуге које пружају јавне здравствене установе, те да се на основу испитивања понуде препоруке чије провођење може унаприједити успјешност јавних набавки у здравству Републике Српске.

На основуведеног испитивања у Министарству здравља и социјалне заштите, Фонду здравственог осигурања и јавним здравственим установама чији је оснивач Влада Републике Српске формирану су налази ревизије који показују слjedeће:

- Централизација јавних набавки у здравству Републике Српске у пракси је присутна више од једне деценије, међутим нису у потпуности успостављене претпоставке правне, организационе и управљачке природе које би биле у функцији успјешног функционисања централизованих јавних набавки.
- Планирање јавних набавки у здравству Републике Српске резултира са плановима јавних набавки који се разликују по својој форми, садржају, структури и суштини, те су међусобно неупоредиви. Планови јавних набавки нису инструмент за управљање јавним набавкама.
- Планирању јавних набавки у Фонду здравственог осигурања Републике Српске за потребе јавних здравствених установа у износу од скоро 400 милиона КМ у посматраном периоду 2016-2018. година није претходио поступак прикупљања информација о потребама за лијековима и медицинским средствима од јавних здравствених установа за чије потребе су се планирале и проводиле јавне набавке.
- Планирању, припреми и провођењу централизованих јавних набавки није претходило организовано и планско истраживање и анализа тржишта лијекова и медицинских средстава.
- Планирање јавних набавки у јавним здравственим установама се одвија у условима неблаговременог уговарања пружања здравствених услуга између Фонда здравственог осигурања Републике Српске и јавних здравствених установа.
- Поступци јавних набавки за поједине предмете јавних набавки нису покретани правовремено, већ по истеку важећих оквирних споразума и уговора. Потребно вријеме за провођење централизованих јавних набавки лијекова са Основне болничке листе се кретало од 3 до 6,5 мјесеци, док су поступци набавке медицинских средстава временски трајали дуже, са израженим варијацијама између појединих врста медицинских средстава у распону од 6 до 16 мјесеци.
- Успјешност поступака за јавне набавке лијекова са Основне болничке листе се кретала од око 15% до 85%, за медицинска средства од око 20% до 80%, док поједини предмети јавних набавки никада нису имали успјешан исход. Набавка лијекова са Основне болничке листе показује да су три и више понуда као довољан ниво конкурентности постигнути у свега 20% до 30% лотова.
- Утврђено је да су за исте предмете јавних набавки Фонд здравственог осигурања и јавне здравствене установе постизали различите цијене.
- Проблеми у централизованим јавним набавкама су се одразили на функционисање јавних здравствених установа и пружање здравствених услуга кроз присутне несташнице лијекова и медицинских средстава.
- У посматраном периоду, Фонд здравственог осигурања и јавне здравствене установе су провеле 1640 поступака ванредних јавних набавки у вриједности од скоро 12 милиона КМ, како би премостиле несташнице лијекова и медицинских средстава које су се јављале због неуспјешних централизованих јавних набавки.

- У здравству Републике Српске није успостављен адекватан систем контроле, извјештавања, мониторинга и евалуација који би био ефективан механизам у управљању јавним набавкама.

Основни закључак ове ревизије је да се централизованим јавним набавкама у здравству Републике Српске у претходном периоду није управљало у складу са принципима економичности, ефикасности и ефективности, што је имало утицај на остваривање основних принципа здравствене заштите у Републици Српској. На основу налаза и утврђених закључака, заснованих на релевантним, поузданим и довољним ревизијским доказима, креиране су препоруке ревизије. Препоруке се упућују институцијама које имају надлежности у погледу управљања јавним набавкама у здравству Републике Српске, а то су: Влада Републике Српске, Министарство здравља и социјалне заштите и уговорни органи у здравству Републике Српске.

3.2. Провођење препорука ревизије учинка

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 јавно доступан 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.

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

Табела број 10: Преглед броја институција обвезника израде акционог плана (АП) и броја оних које су сачиниле и доставиле акциони план Главној служби за ревизију

| Ред. бр. | Ознака ревизије | Назив ревизије | Број ИЈС обвезника АП | Број ИЈС које су доставиле АП |
|---------------|-----------------|--|-----------------------|-------------------------------|
| 1 | РУ 002-17 | Посебни начини наплате пореског дуга | 2 | - |
| 2 | РУ 003-17 | Управљање ресурсима основних школа | 46 | - |
| 3 | РУ 004-17 | Техничко опремање ватрогасних јединица | 11 | 1 |
| 4 | РУ 005-17 | Збрињавање и заштита дјеце без родитељског старања | 20 | 3 |
| 5 | РУ 006-17 | Превенција малигних обољења | 12 | 2 |
| Укупно | | | 91 | 6 |

Подаци наведени у Табели бр. 10 показују да је изостала реакција надлежних 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.

Иако је изостала реакција надлежних институција на извјештаје ревизије учинка у погледу израде акционих планова, проведене су одређене активности након проведених ревизија учинка уз активно учешће представника Главне службе за ревизију, које указују на значај проведених ревизија учинка:

- Конференција „Стратешко планирање социјалне заштите у јединицама локалне самоуправе Републике Српске“, Теслић, 26.09.2018., организатор Савез општина и градова Републике Српске,
- Конференција „Улагање у образовање је улагање у будућност“, Бања Лука, 03.10.2018., организатор Министарство просвјете и културе,
- Конференција „Усклађеност прописа са правним прописима у државама у окружењу и са правним тековинама ЕУ у области заштите од пожара“, Бања Лука, 14.11.2018, организатор Министарство унутрашњих послова,
- Презентација Акционог плана за превенцију и контролу незаразних болести у Републици Српској, Бања Лука 11.02.2019., организатор Министарство здравља и социјалне заштите и
- Конференција „Транспарентно управљање локалним финансијама“, Бања Лука, 19.04.2019., организатор Савез општина и градова Републике Српске.

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, поред неодговарајуће реакције институција обухваћених ревизијом, 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, њихове резултате и ефекте.

У Бањој Луци, август 2019. године

Главни ревизор

Јово Радукић