

Revizija učinkovitosti korištenja vanjskih usluga na primjeru odabranih trgovačkih društava

Iveković, Matea

Master's thesis / Diplomski rad

2021

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Economics and Business / Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:148:912033>

Rights / Prava: [In copyright](#) / [Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-04-17**



Repository / Repozitorij:

[REPEFZG - Digital Repository - Faculty of Economics & Business Zagreb](#)



Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Diplomski studij Računovodstvo i revizija

**REVIZIJA UČINKOVITOSTI KORIŠTENJA VANJSKIH
USLUGA NA PRIMJERU ODABRANIH
TRGOVAČKIH DRUŠTAVA**

Matea Iveković

Zagreb, rujan, 2021.

Ekonomski fakultet

Diplomski studij Računovodstvo i revizija

**REVIZIJA UČINKOVITOSTI KORIŠTENJA VANJSKIH
USLUGA NA PRIMJERU ODABRANIH
TRGOVAČKIH DRUŠTAVA**

**PERFORMANCE AUDIT THE USE OF EXTERNAL
SERVICES ON THE EXAMPLE OF SELECTED COMPANIES**

Matea Iveković, 0067501452

Mentor: Izv.prof.dr.sc Ivana Pavić

Zagreb, rujan, 2021.

Ime i prezime studentice

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je diplomski rad isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu, a što pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da nijedan dio rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz necitiranog rada, te da nijedan dio rada ne krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

Studentica:

U Zagrebu, _____

(potpis)

SAŽETAK

Svrha postupka provedbe revizije učinkovitosti koju provodi Državni ured za reviziju je kontrola provedbe ostvarenja ciljeva i namjera programa i aktivnosti od javnog interesa. Zakonom o javnoj nabavi definirani su obveznici provedbe istog te su navedeni postupci javne nabave koji se provode u analiziranim društvima. Cilj ovog diplomskog rada je analizom izvještaja o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga na temelju kriterija koji se odnose na područja revizije: određivanje potreba, izbor najpovoljnije ponude i postizanje planiranih ciljeva, ukazati na važnost provedbe postupaka javne nabave koji su definirani zakonom, a sve u cilju kontrole korištenja javnih sredstava jer su analizirana društva osnovana na području grada ili općine na čijem području pružaju komunalne i druge usluge i za to ostvaruju prihode. Preporuke Državnog ureda za reviziju ukazuju na uočene slabosti i nedostatke kod društava, a čijim bi uklanjanjem postigli najbolju vrijednost za uloženi novac.

Ključne riječi: Državni ured za reviziju, revizija učinkovitosti, vanjske usluge, preporuke

SUMMARY

By defining the performance audit, the importance of performance audit which is conducted by the State Audit Office was pointed out. The purpose of the performance audit is to control over the implementation of the achievement of goals and intentions of programs and activities of public interest. The Public Procurement Act defines the obligors of its implementation and lists the public procurement procedures carried out in the analyzed companies. The aim of this master thesis is to analyze the report on the audit of the efficiency of the use of external services to point out the importance of conducting public procurement procedures defined by law, all in order to control the use of public funds because the analyzed companies are established in the city or municipality where providing utilities and other services, they generate revenue. The recommendations of the State Audit Office indicate the observed weaknesses and shortcomings in the companies, the removal of which would achieve the best value for money.

Key words: State Audit Office, performance audit, external services, recommendations

SADRŽAJ

1. UVOD	1
1.1. Predmet i cilj rada	1
1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja	1
1.3. Struktura rada	1
2. DEFINIRANJE, SVRHA I DOPRINOS REVIZIJE UČINKOVITOSTI	3
2.1. Definiranje revizije učinkovitosti	3
2.2. Svrha revizije učinkovitosti.....	4
2.3. Doprinos revizije učinkovitosti povećanju efikasnosti i učinkovitosti korištenja vanjskih usluga	6
3. ODREĐIVANJE VANJSKIH USLUGA I PROVEDBA JAVNE NABAVE U TRGOVAČKIM DRUŠTVIMA	9
3.1. Vanjske usluge u trgovačkim društvima.....	9
3.2. Zakonodavni okvir i obveznici primjene Zakona o javnoj nabavi.....	10
3.2.1. Zakon o javnoj nabavi.....	10
3.2.2. Obveznici primjene Zakona o javnoj nabavi.....	12
3.3. Postupci javne nabave	14
4. ANALIZA SLUČAJA: REVIZIJA UČINKOVITOSTI KORIŠTENJA VANJSKIH USLUGA TRGOVAČKIH DRUŠTAVA	17
4.1. Način financiranja i analiza godišnjih financijskih izvještaja odabranih trgovačkih društava	17
4.1.1. Pokazatelji ekonomičnosti Gradskog komunalnog poduzeća Komunalac d.o.o.	18
4.1.2. Pokazatelji ekonomičnosti Niskogradnje d.o.o.....	21
4.1.3. Pokazatelji ekonomičnosti Čistoća d.o.o.	23
4.1.4. Pokazatelji ekonomičnosti Komunalac Požega d.o.o.	25
4.2. Određivanje kriterija za ocjenu učinkovitosti korištenja vanjskih usluga i analiza učinkovitosti korištenja vanjskih usluga.....	28
4.2.1. Određivanje potreba za nabavom vanjskih usluga odabranih trgovačkih društava	31
4.2.2. Izbor najpovoljnije ponude.....	37
4.2.3. Postizanje planiranih ciljeva	42
4.3. Ocjena učinkovitosti korištenja vanjskih usluga, prijedlozi Državnog ureda za reviziju za poboljšanje te očitovanje subjekata revizije	45
5. ZAKLJUČAK	49
LITERATURA	51
POPIS TABLICA I GRAFIKONA	55
ŽIVOTOPIS	56

1. UVOD

1.1. Predmet i cilj rada

Cilj ovog rada je na temelju objavljenih izvještaja Državnog ureda za reviziju o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga odabranih trgovačkih društava, analizirati učinkovitost korištenja vanjskih usluga tih društava i ukazati na određene nedostatke koji se ponavljaju kod analiziranih poduzeća. Iz temeljnih financijskih izvještaja bit će prikazani prihodi i rashodi društava te izračunati određeni financijski pokazatelji. Zbog načina financiranja odabranih društava važnost je stavljena i na dane preporuke Državnog ureda za reviziju jer se prema njima mogu odrediti ako je društvo shvatilo ozbiljnost pravilnog provođenja nabave određene robe, usluge ili radova. U radu su analizirana financijska izvješća odabranih društava za razdoblje od 2015. do 2017. godine, a za to isto razdoblje je provedena i revizija učinkovitosti.

1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja

Za izradu ovog rada kao izvor podataka korišteni su sekundarni podaci. Glavni izvor podataka je izvješće Državnog ureda za reviziju o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u trgovačkim društvima za 2018. godinu i pojedinačna izvješća o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u odabranim trgovačkim društvima u razdoblju od 2015. do 2017. godine. Analizirani su financijski izvještaji odabranih trgovačkih društava u istom razdoblju.

Kao izvor podataka korištene su i internetske stranice analiziranih društava. Uz navedeno, za izradu rada prikupljene su informacije iz stručnih knjiga, odgovarajućih znanstvenih članaka, zakonskih propisa i podaci dostupni sa internetskih stranica poduzeća.

1.3. Struktura rada

Rad se, uz uvod i zaključak, sastoji od još tri dijela. Nakon uvoda, u drugom dijelu rada je definirana revizija učinkovitosti, tko provodi reviziju učinkovitosti i koja je njena svrha, te njezin doprinos na povećanje efikasnosti i učinkovitosti korištenja vanjskih usluga, gdje je objašnjeno zašto društva koja nisu bila predmet revizije također mogu imati koristi od provedene revizije učinkovitosti analiziranih društava. U trećem dijelu je definirano što za poduzeće označavaju vanjske usluge, naveden je zakonodavni okvir prema kojem su definirani obveznici provedbe postupaka javne nabave te su opisani postupci javne nabave. U četvrtom

poglavlju istražen je način financiranja i analiza godišnjih financijskih izvještaja odabranih trgovačkih društva u promatranom razdoblju te su analizirana izvješća Državnog ureda za reviziju o obavljenoj reviziji učinkovitosti u odabranim trgovačkim društvima gdje je prema unaprijed zadanim kriterijima donesena ocjena učinkovitosti korištenja vanjskih usluga. Analizirane su i dane preporuke Državnog ureda za reviziju o uočenim nedostacima i propustima koje su prihvaćene od strane analiziranog društva te implementirane u buduće postupke. Naposljetku, u posljednjem poglavlju izneseni su zaključci o provedenom istraživanju.

2. DEFINIRANJE, SVRHA I DOPRINOS REVIZIJE UČINKOVITOSTI

Državni ured za reviziju vrhovna je revizijska institucija Republike Hrvatske koja obavlja poslove revizije utvrđene Zakonom o državnom uredu za reviziju. Zakonom je, između ostalog, obuhvaćena revizija dokumenata, izvješća, isprava, sustava kontrola i postupaka subjekta revizije, ali i ocjenjivanje financijskih transakcija i informacija u skladu s propisima te ocjenjivanje učinkovitosti programa, projekata i aktivnosti subjekata. ¹

2.1. Definiranje revizije učinkovitosti

Prema INTOSAI revizijskim standardima, djelokrug državne revizije uključuje reviziju financijske pravilnosti i reviziju uspjeha odnosno učinkovitosti, a u nastavku će detaljnije biti objašnjena revizija učinkovitosti.

„Revizija učinkovitosti predstavlja suvremeni, izazovan i fascinantno oblik revizije, svojstven državnoj reviziji i nije blizak privatnom sektoru, odnosno komercijalnoj reviziji.“ ² Zbog načina financiranja subjekata revizije, revizija učinkovitosti koju provodi Državni ured za reviziju svojstven je za subjekte koji se financiraju iz proračuna ili kojima su osnivači jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave te se ne provodi u privatnim društvima.

Prema osnovnim načelima državne revizije opisanima u INTOSAI revizijskim standardima, „revizija uspjeha, odnosno revizija učinkovitosti odnosi se na reviziju ekonomičnosti, učinkovitosti i uspješnosti te obuhvaća:

- a) reviziju ekonomičnosti upravnih aktivnosti u skladu sa značenjem upravnih načela i prakse te politikama uprave;
- b) reviziju učinkovitosti korištenja ljudskih, financijskih i drugih resursa, uključujući i ispitivanje informacijskih sustava, mjera uspjeha te kontrolnih i drugih postupaka
- c) reviziju uspješnosti u odnosu na postignute ciljeve jedinice te reviziju ostvarenih aktivnosti u usporedbi s namjeravanim“ ³

Subjekti revizije učinkovitosti su isključivo državne i javne institucije, a društva analizirana u diplomskom radu su subjekti revizije jer su ih osnovale jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave.

¹ Zakon o Državnom uredu za reviziju (2019), Narodne novine (25/19), dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju> [datum pristupanja: 01.08.2020.]

² Grupa autora: Državna revizija, Masmedia, Zagreb, 2009., str 149

³ Revizijski standardi INTOSAI, točka 40., dostupno na: <http://www.revizija.hr/UserFiles/File/zakoni-akti/revizijski-standardi-intosai.pdf> [datum pristupanja: 01.08.2020.]

Prema Zakonu o Državnom uredu za reviziju, „za provedbu revizije zakonski predstavnik subjekta revizije obavezan je ovlaštenom državnom revizoru staviti na raspolaganje traženu dokumentaciju i informacije za potrebe obavljanja revizije te omogućiti uvid u klasificirane dokumente radi obavljanja revizije.“⁴ To uključuje sve račune, sklopljene ugovore, planove, izvješća, narudžbenice i druge dokumente kojima iz kojih se mogu saznati informacije o provedenim postupcima za nabavu određene robe i/ili usluge. Područje revizije učinkovitosti označava opseg djelatnosti ili djelokrug rada koji se obuhvaća revizijom. U radu su analizirana izvješća Državnog ureda za reviziju o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u odabranim trgovačkim društvima, a uz navedeno, područja revizije mogu aktivnosti, programi ili projekti subjekta revizije te funkcije upravljanja u subjektu revizije.⁵

2.2. Svrha revizije učinkovitosti

„Svrha revizije učinkovitosti je utvrditi stupanj ostvarenja ciljeva i namjera predviđenih državnim i drugim programima i aktivnostima od javnog interesa, osigurati mjerenje rezultata i svrsishodnost programa, utvrditi sredstva za ostvarenje ciljeva i namjera, vrednovanje djelotvornosti raspodijeljenih resursa te procjena usklađenosti sa zakonima i drugim propisima.“⁶ Nakon obavljene revizije, rezultati revizije su preporuke usmjerene na unaprjeđenje javnih usluga.

Zbog ograničenosti proračunskih sredstava važno je kontrolirati korištenje sredstva iz proračuna. Kako je definirano u Zakonu o proračunu: „izvori financiranja proračuna su skupine prihoda i primitaka iz kojih se podmiruju rashodi i izdaci određene vrste i namjere, a zbog ograničenog proračuna potrebno je precizno je pridržavanje planiranih rashoda kako bi se financirale javne potrebe.“⁷

Revizijom se utvrđuje je li novac korišten u skladu sa zakonom i učinkovitost trošenja javnog novca jer su upravo dijelom iz državnog proračuna financirana poduzeća koja su u radu analizirana i kojima su osnivači, odnosno koja su u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Revizija učinkovitosti provodi se zbog poboljšanja poslovanja, podizanja kvalitete usluga, povećanja učinkovitosti i donošenja boljih poslovnih odluka.⁸

⁴ Zakon o Državnom uredu za reviziju, dostupno na <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju> [datum pristupanja: 07.08.2020.]

⁵ Grupa autora: Državna revizija, Masmedia, Zagreb, 2009., str 152-153

⁶ Grupa autora: Državna revizija, Masmedia, Zagreb, 2009., str 153

⁷ Zakon o proračunu, Narodne novine (2015), dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/283/Zakon-o-prora%C4%8Dunu> [datum pristupanja: 02.08.2020.]

⁸ Grupa autora: Državna revizija, Masmedia, Zagreb, 2009., str 153

Državni revizori u svojim izvještajima ukazuju na uočene probleme u analiziranim aktivnostima i daju upute za njihovo rješavanje ili barem poboljšanje u odnosu na trenutno stanje, a na odgovornim osobama u poduzeću je da taj problem na odgovarajući način riješe. Optimalno rješavanje ovog problema nije u interesu samo za analizirano trgovačko društvo, nego i za cijelu zajednicu.

Zbog toga što „državni ured za reviziju planira i obavlja reviziju u opsegu predviđenom godišnjim programom i planom rada“⁹, ne smije se zaboraviti na važnost internih kontrola i interne revizije u poduzeću koja može kontinuirano provoditi kontrolu korištenja ne samo korištenja vanjskih usluga odnosno rashoda na vanjske usluge nego kontrolu cjelokupnih rashoda poduzeća. Osim u analiziranom razdoblju, državni ured za reviziju nije duži niz godina provodio reviziju učinkovitosti isključivo korištenja vanjskih usluga, iz čega je vidljiv širok djelokrug rada Državnog ureda za reviziju ali se očituje i mogućnost da društva mogu prema danim smjernicama Državnog ureda za reviziju provoditi kontrolu ostalog dijela poslovanja, uključujući poslove koje redovito obavljaju a za čije provođenje nemaju definiran plan nabave, ciljeve nabave i učinak na poslovanje, a koji mogu utjecati na smanjenje rashoda društva. Primjerice, ako je Državni ured za reviziju provodio reviziju učinkovitosti korištenja vanjskih usluga, društvo može samo provesti reviziju nekog drugog dijela poslovanja prema uvjetima i kriterijima koje je Državni ured za reviziju imao prilikom provođenja revizije učinkovitosti korištenja vanjskih usluga. Takvom analizom mogu uvidjeti važnost detaljnog i sustavnog planiranja prihoda i rashoda, a prema unaprijed zadanim kriterijima doći do zacrtanih ciljeva. Transparentno prikazivanje poslovanja poduzeća dovodi do uspostavljanja povjerenja u namjensko i racionalno korištenja sredstava iz proračuna.

Neka od područja revizije učinkovitosti koje je provodio Državni ured za reviziju su:

- 2018. godina: dodjeljivanje i korištenje tekućih donacija, kapitalna ulaganja u osnovne i srednje škole, provedba operativnog programa konkurentnosti i kohezija 2014-2020,
- 2017. godina: provedba programa energetske obnove zgrada javnog sektora, sustav javne nabave u trgovačkim društvima, upravljanje pomorskim dobrom i druga područja te
- 2016. godina: nabava i korištenje službenih vozila, sustav javne nabave u trgovačkim društvima, upravljanje i raspolaganje nekretninama lokalnih jedinica i druga područja,¹⁰

⁹ Zakon o Državnom uredu za reviziju, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju> [datum pristupanja: 02.08.2020.]

¹⁰ Državni ured za reviziju, dostupno na <https://www.revizija.hr/hr/> [datum pristupanja: 20.08.2020.]

iz čega možemo uočiti da su samo u 2016. i 2017. godine provedene dvije iste revizije učinkovitosti, i to sustava javne nabave u trgovačkim društvima, ali ne u istim društvima. Slijedom navedenog, zbog prevelikog ukupnog područja revizije koju provodi Državni ured za reviziju, vrlo je mala vjerojatnost da će se ponovno provoditi revizija korištenja vanjskih usluga u istim trgovačkim društvima i zato je važno da društva prihvate preporuke Državnog ureda za reviziju i uklone uočene slabosti i nedostatke.

2.3. Doprinos revizije učinkovitosti povećanju efikasnosti i učinkovitosti korištenja vanjskih usluga

U uvjetima ograničenosti resursa koje državni proračun ima, ali i odgovornosti prema građanima za razumno trošenje tih ograničenih sredstava, bitno je što racionalnije trošiti oskudna sredstva, kontinuirano kontrolirati njihovo trošenje i usmjeravati u ona područja gdje su ta sredstva najpotrebnija. Kada bi sva analizirana društva vodila kriterijem nabave usluga uz postizanje najbolje vrijednosti za uloženi novac, te korištenjem sredstava na ekonomičan način u cilju snižavanja troškova, tada bi mogla smanjiti rashode poslovanja i cijenu komunalnih usluga, što može povoljno utjecati na standard građana.¹¹

Provedba revizije učinkovitosti treba pridonijeti učinkovitijem trošenju javnog novca, boljim javnim uslugama i većoj odgovornosti, a u postupku revizije učinkovitosti nastoje se prepoznati područja u kojima se može uočiti: neučinkovito i netransparentno trošenje javnog novca, pogodovanje određenim dobavljačima, nedostatak kvalitete usluga ili značajno odstupanje od ugovorenih rokova ili postavljenih ciljeva i mnogi drugi nedostaci.¹² Transparentnim prikazivanjem troškova javnosti je omogućeno pravo na pristup informacijama. Prikazivanjem cijena za pojedine troškove proizvoda i usluga, kod određenog broja građana koje tu informaciju prije nisu znali, može se pojaviti svijest o trošku određene usluge te će oni nakon toga racionalnije koristiti te usluge.

U skladu s revizijskim standardima iz Zakona o Državnom uredu za reviziju, državni revizori nakon provedene analize sastavljaju nacrt izvješća o obavljenoj reviziji te ga dostavljaju na očitovanje zakonskom predstavniku pravne osobe u kojemu je provedena revizija koji je obvezan u roku od 15 dana dostaviti očitovanje na činjenice opisane u nacrtu izvješća. To znači da odmah po dostavljenom nacrtu izvješća subjekt revizije može objasniti zašto nije

¹¹ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u trgovačkim društvima za 2018. godinu, str.1, dostupno na <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018> [datum pristupanja: 20.08.2020.]

¹² Grupa autora: Državna revizija, Masmedia, Zagreb, 2009., str 153

određene postupke provelo prema potrebnim zakonima ili pravilima koja su propisana te na navedeno izvješće može staviti prigovor o kojemu zatim odlučuje glavni državni revizor. Nakon očitovanja subjekta revizije, državni revizor sastavlja konačno izvješće o obavljenoj reviziji te ga dostavlja subjektu revizije i Hrvatskome saboru i objavljuje se na mrežnim stranicama Državnog ureda za reviziju. Ako su utvrđene nepravilnosti koje mogu imati obilježje prekršaja ili kaznenog djela, konačno izvješće o obavljenoj reviziji dostavlja se i nadležnim tijelima.¹³ Uz navedenu kaznenu odgovornost, na subjekte revizije stavljena je i materijalna odgovornost na obvezu provođenja danih preporuka jer u slučaju nepoštivanja i provedbe istih, za subjekt revizije je predviđena i novčana kazna. Predviđene su novčane kazne ako subjekt revizije:

- državnom revizoru ne stavi na raspolaganje traženu dokumentaciju i informacije za potrebe obavljanja revizije,
- u propisanom roku ne dostavi plan provedbe naloga i preporuka,
- ne provede naloge i preporuke dane u izvješću o obavljenoj reviziji na način i u roku navedenom u planu provedbe naloga i preporuka.¹⁴

Provedba revizije učinkovitosti može ukazati na određene nedostatke, koji zbog toga što su nakon objave o provedenoj reviziji javno dostupni, mogu služiti i svim ostalim društvima koja nisu predmet revizije jer čitanjem izvještaja mogu uočiti postupke koji su dobro provedeni, ali i navedene preporuke primijeniti u matičnom društvu. Sve državne i javne institucije koje su subjekti državne revizije trebale bi pratiti izvještaje Državnog ureda za reviziju o provedenim revizijama koje bi se mogle odnositi na njihovo područje poslovanja, odnosno na određene djelatnosti jer mogu vidjeti na koja područja je bila usmjerena državna revizija i provjeriti ako se neko od područja revizije može podudarati s njihovim poslovanjem.

Nakon provedene analize korištenja vanjskih usluga trgovačkih društava i objavljenih izvještaja o provedbi iste, koji dostupni na mrežnim stranicama Državnog ureda za reviziju, sva ostala društva koja obavljaju istu ili sličnu djelatnost kao i analizirana društva mogu provesti internu kontrolu kako bi provjerili kako su oni provodili određene postupke. Nadalje, društvo bi trebalo imati podatke o jediničnim cijenama kako bi lakše usporedili planirane i ostvarene količine, uočiti važnost provedbe postupaka javne nabave po pragovima za postupak

¹³ Zakon o Državnom uredu za reviziju, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju> [datum pristupanja: 10.08.2020.]

¹⁴ Zakon o Državnom uredu za reviziju, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju> [datum pristupanja: 20.08.2020.]

provedbe, u kojima je postupcima provedbe postignuta najveća moguća razina konkurentnosti i u kojem je postupku sudjelovao najveći mogući broj ponuditelja, ali i ugovorene kazne za neispunjenje ugovora ili nedovoljne kvalitete isporučenih proizvoda/usluga koja je definirana prema unaprijed zadanim kriterijima i koje kontroliraju za to odgovorne osobe.¹⁵

U zaključku je objašnjeno zašto bi trebalo uvesti sustav kontrole cjelokupnog poslovanja društva koja se financiraju iz državnog proračuna, a koje bi bilo moguće pratiti prema svim vrstama rashoda, prema unaprijed zadanim kriterijima koji bi bili usporedivi.

¹⁵ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u trgovačkim društvima za 2018. godinu, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018> , [datum pristupanja: 10.08.2020.]

3. ODREĐIVANJE VANJSKIH USLUGA I PROVEDBA JAVNE NABAVE U TRGOVAČKIM DRUŠTVIMA

3. 1. Vanjske usluge u trgovačkim društvima

Rijetka poduzeća, kako javna, tako i privatna, mogu samostalno i s vlastitim resursima obavljati sve aktivnosti koje pružaju naručiteljima odnosno krajnjim korisnicima. Zato koriste usluge drugih subjekata. Vanjskim uslugama se smatraju one usluge koje poduzeće koristi kada za izvršavanje svojih obveza koristi usluge od drugih poduzeća, tj. ne obavlja ih samostalno, a zbog obveza za korištenje usluga koje trgovačkom društvu pružaju vanjski pružatelji usluga nastaju rashodi za vanjske usluge. „Rashodi za vanjske usluge nastaju kao posljedica povećanja obveza za korištenje usluga koje trgovačkom društvu pružaju vanjski pružatelji usluga, odnosno pravne i fizičke osobe.“¹⁶

Korištenje vanjskih usluga obilježje je funkcioniranja i javnog i privatnog sektora prvenstveno zbog toga što može biti način smanjenja troškova. Potrebe za povremenim, specifičnim znanjima i vještinama društvo nadomješta korištenjem usluga vanjskih poduzeća i pojedinaca specijaliziranih za obavljanje pojedinog posla, a ono ostaje usredotočeno na obavljanje svoje osnovne djelatnosti.¹⁷ Uz prethodno naveden razlog da je korištenje vanjskih usluga način smanjenja troškova društva, potrebno je uzeti u obzir vjerojatnost da društvo nije u mogućnosti imati odjele ili poslovne jedinice koje bi funkcionirale i zadovoljavale potrebe za izradom i isporukom vlastitih proizvoda i usluga u potpunosti samostalno.

Neki od razloga zašto poduzeća koriste određene usluge od drugih poduzeća su:

- u vlastitom poduzeće nemaju kvalificirane zaposlenike za obavljanje određenog posla,
- zbog smanjenog broja zaposlenika dolazi do povećanja potreba za korištenjem vanjskih usluga,
- sezonski karakter potrebe za određenom uslugom,
- nemaju potrebne alate ili strojeve za obavljanje posla,
- smatraju da je jeftinije odnosno racionalnije ako neke usluge prepuste drugima jer njihovo obavljanje u vlastitom trošku preskupo ili nije efikasno te

¹⁶ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u trgovačkim društvima za 2018. godinu, str. 1 dostupno na <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018> [datum pristupanja: 20.08.2020.]

¹⁷ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Gradsko komunalno poduzeće Komunalac d.o.o., str 8 dostupno na <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018> [datum pristupanja: 20.08.2020.]

- zbog smanjenja troškova

U radu je analizirano izvješće Državnog ureda za reviziju o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u trgovačkim društvima i pojedinačna izvješća o obavljenoj reviziji učinkovitosti za nekoliko trgovačkih društava koja su u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

3.2. Zakonodavni okvir i obveznici primjene Zakona o javnoj nabavi

U Zakonu o javnoj nabavi koji donosi Hrvatski Sabor definirani su obveznici provedbe postupak javne nabave i pravila o provođenju postupka javne nabave koje provodi javni ili sektorski naručitelj radi sklapanja ugovora o javnoj nabavi robe, radova ili usluga, okvirnog sporazuma te provedbe projektnog natječaja.¹⁸ U analiziranim izvještajima Državnog ureda za reviziju o učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u trgovačkim društvima, u promatranom razdoblju od 2015. do 2017. godine analizirana društva su bila obvezna primjenjivati Zakon o javnoj nabavi koji je bio na snazi do konca 2016. godine (Narodne novine 90/11, 83/11, 143/13, 13/14) i novi Zakon o javnoj nabavi (Narodne novine 120/16) koji je na snazi od 2017. godine.¹⁹

3.2.1. Zakon o javnoj nabavi

Zakonom o javnoj nabavi utvrđuju se pravila o postupku koji provode javni ili sektorski naručitelji, ili drugi subjekti utvrđeni Zakonom radi sklapanja ugovora o javnoj nabavi robe, radova ili usluga, okvirnog sporazuma te provedbe projektnog natječaja.²⁰ Prema Zakonu „javna nabava je nabava putem ugovora o javnoj nabavi robe, radova ili usluga koje nabavlja jedan ili više naručitelja od gospodarskih subjekata koje su ti naručitelji odabrali, bez obzira na to jesu ili roba, radovi ili usluge namijenjene javnoj svrsi,“²¹ čijim se definiranjem uklanja dvojba o tome rasi li se o javnom dobru u općoj ili u javnoj uporabi.

Naručitelj je u primjeni Zakona o javnoj nabavi u odnosu na sve gospodarske subjekte obavezan poštovati načelo slobode kretanja robe, načelo slobode poslovnog nastana, načelo slobode

¹⁸ Zakon o javnoj nabavi, Narodne novine 120/16, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/223/Zakon-o-javnoj-nabavi>, [datum pristupanja: 20.08.2020.]

¹⁹ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u trgovačkim društvima za 2018. godinu, dostupno na <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018> [datum pristupanja: 20.08.2020.]

²⁰ Zakon o javnoj nabavi, Narodne novine 120/16, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/223/Zakon-o-javnoj-nabavi>, [datum pristupanja: 01.09.2020.]

²¹ Zakon o javnoj nabavi, Narodne novine 120/16, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/223/Zakon-o-javnoj-nabavi>, [datum pristupanja: 20.08.2020.]

pružanja usluga te načela koja iz toga proizlaze. Navedenim je omogućeno tržišno natjecanje i jednak tretman svih zainteresiranih ponuditelja, jer javna nabave ne smije biti osmišljena s namjerom izbjegavanja primjena Zakona u sve vrhu transparentnosti provođenja postupka javne nabave kojemu je u cilju smanjiti troškove provedenih postupaka, odnosno ekonomično i svrhovito trošenje javnih sredstava. U slučaju kada nisu poštovana sva navedena načela određene gospodarske subjekte se može staviti u nepovoljan položaj u odnosu na druge i time bi bilo onemogućeno jednako tržišno natjecanje za sve subjekte.²² Poštivanje zadanih odredbi zakona važno je kako obveznici provođenja danog zakona ne bi mogli nekontrolirano i bez posljedica provoditi postupke nabave jer su sredstva s kojima raspolažu sredstva osigurana od svih građana i važno ih je racionalno trošiti.

Naručitelji i gospodarski subjekti komuniciraju i razmjenjuju podatke elektroničkim sredstvima komunikacije, osim u iznimnim slučajevima kada elektronička sredstva komunikacije nisu obveza. To mogu biti primjeri nabave posebnih alata, opreme i aplikacija koje nisu dostupne naručiteljima ili zbog toga što se određeni predmeti kao što su uzorci, makete i slično ne mogu dostaviti elektroničkim sredstvima komunikacije. Javni naručitelj uspostavlja i vodi sustav nabave kao elektronički proces koji je tijekom cijelog razdoblja trajanja sustava.²³

Strategijom razvoja elektroničke javne nabave u Republici Hrvatskoj postavljeni su temelji za provedbu plana iskorištavanja potencijala informacijsko-komunikacijske tehnologije za bolju provedbu javne nabave u Republici Hrvatskoj.²⁴ Za omogućavanje navedene elektroničke komunikacije napravljen je Elektronički oglasnik javne nabave Republike Hrvatske, gdje je moguće pretražiti objavljeni popis postupaka javne nabave ali i drugi kao što je popis koncesija i postupaka jednostavne nabave.²⁵ Prema Zakonu o elektroničkom izdavanju računa u javnoj nabavi, naručitelj je obvezan zaprimati i obrađivati te izvršiti plaćanje elektroničkih računa, a

²² Zakon o javnoj nabavi, Narodne novine 120/16, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/223/Zakon-o-javnoj-nabavi>, [datum pristupanja: 25.08.2020.]

²³ Zakon o javnoj nabavi, Narodne novine 120/16, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/223/Zakon-o-javnoj-nabavi>, [datum pristupanja: 20.08.2020.]

²⁴ Odluka o donošenju Strategije razvoja elektroničke javne nabave u Republici Hrvatskoj 2013. – 2016- godine, Narodne novine 54/2013, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_05_54_1098.html [datum pristupanja: 10.09.2020.]

²⁵ Elektronički oglasnik javne nabave Republike Hrvatske, dostupno na: <https://eojn.nn.hr/Oglasnik/>, [datum pristupanja: 12.09.2020.]

ponuditelj obvezan od 01.07.2019. izdavati i slati elektroničke račune i prateće isprave sukladno europskoj normi.²⁶

U radu analiziranim izvještajima Državnog ureda za reviziju kod subjekata revizije ispitani su postupci planiranja nabave, sama provedba nabave, praćenje provedbe ugovora i zaključenja ugovora te usklađenost postupaka na bave sa zakonitim i drugim propisima.

3.2.2. Obveznici primjene Zakona o javnoj nabavi

Zakon o javnoj nabavi razlikuje javne i sektorske naručitelje. Javni naručitelji su Republika Hrvatska, odnosno državna tijela Republike Hrvatske, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i tijela javnog prava i udruženja koja su oni osnovali. Nadalje, sektorski naručitelji su javni naručitelji koji obavljaju jednu od sektorskih djelatnosti, odnosno trgovačka društva u kojima javni naručitelj ima ili može imati prevladavajući utjecaj te drugi subjekti koji obavljaju jednu od sektorskih djelatnosti na temelju posebnih ili isključivih prava koja im je dodijelilo nadležno tijelo.²⁷

Prema podacima iz Statističkih izvješća o javnoj nabavi u Republici Hrvatskoj za razdoblje od 2015. do 2017. godine, koji su objavljeni na mrežnim stranicama Ministarstva gospodarstva i održivog razvoja Republike Hrvatske, prikupljeni su sljedeći podaci. U Tablici 1 prikazan je broj subjekata koji su objavljivali ugovore u Elektroničkom oglasniku javne nabave (EOJN) u Republici Hrvatskoj za promatrano razdoblje i napravljena je podjela na javne i sektorske naručitelje.

Tablica 1 Broj i struktura subjekata koji su objavljivali ugovore u EOJN u 2015., 2016. i 2017. godini

Vrsta subjekta	Broj prema registraciji			Udjel %		
	2015.	2016.	2017.	2015.	2016.	2017.
Javni naručitelji	997	920	840	87,38	86,63	86,51
Sektorski naručitelji	144	142	131	12,62	13,37	13,49
UKUPNO	1141	1062	971	100	100	100

Izvor: vlastita izrada prema analiziranim Statističkim izvješćima o javnoj nabavi u Republici Hrvatskoj za razdoblje 2015.-2017. godine, podaci dostupni na: <http://www.javnabava.hr/default.aspx?id=3425>, [datum pristupanja: 22.08.2020.]

²⁶ Zakon o elektroničkom izdavanju računa u javnoj nabavi, <https://www.zakon.hr/z/1163/Zakon-o-elektroni%C4%8Dkom-izdavanju-ra%C4%8Duna-u-javnoj-nabavi>, [datum pristupanja: 12.09.2020.]

²⁷ Zakon o javnoj nabavi, Narodne novine 120/16, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/223/Zakon-o-javnoj-nabavi>, [datum pristupanja: 02.08.2020.]

Iz prikazane Tablice 1 je vidljivo da u svakoj godini veći broj ugovora objavljuju javni naručitelji, ali da taj broj bilježi kontinuirani pad kako kod javnih naručitelja, tako i kod sektorskih. Analizom strukture objavljenih ugovora, od javnih naručitelja najveći broj ugovora su objavile jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave a kod sektorskih naručitelja najveći broj ugovora su objavili subjekti iz područja vodoopskrbe te proizvodnje, prijenosa i distribucije plina i toplinske energije.

Prema podacima iz navedenih Statističkih izvješća o javnoj nabavi u Republici Hrvatskoj, prikazana je ukupna vrijednost objavljenih ugovora prema strukturi naručitelja. Udio vrijednosti objavljenih ugovora javnih naručitelja u ukupnom broju, u 2015. godini iznosi 71,54%, u 2016. godini 74,27% te u 2017. godini 78,77%.

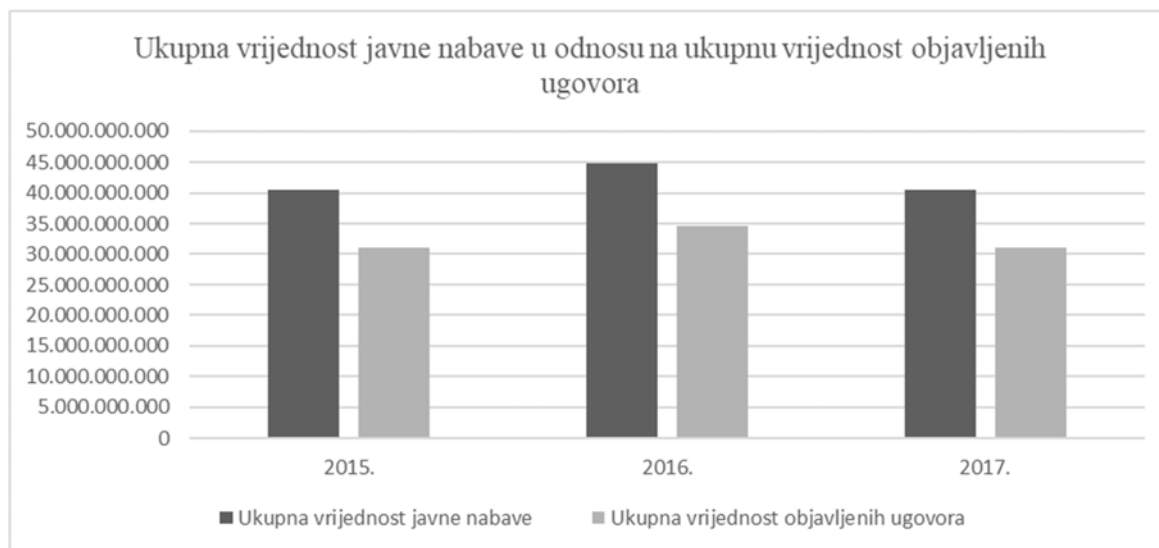
Grafikon 1 Ukupna vrijednost javne nabave u odnosu na ukupnu vrijednost objavljenih ugovora u razdoblju od 2015. -2017. godine



Izvor: vlastita izrada prema analiziranim Statističkim izvješćima o javnoj nabavi u Republici Hrvatskoj za razdoblje 2015.-2017. godine, podaci dostupni na: <http://www.javnabava.hr/default.aspx?id=3425>, [datum pristupanja: 22.08.2020.]

U nastavku je prikazan odnos ukupne vrijednosti javne nabave i ukupne vrijednosti nabave objavljenih ugovora u promatranom razdoblju. Iz analiziranog grafikona moguće je uočiti da je ukupna vrijednost javne nabave veća od ukupne vrijednosti objavljenih ugovora, odnosno da nisu svi ugovori objavljeni.

Grafikon 2 Ukupna vrijednost javne nabave u odnosu na ukupnu vrijednost objavljenih ugovora u razdoblju od 2015. - 2017. godine



Izvor: vlastita izrada prema analiziranim Statističkim izvješćima o javnoj nabavi u Republici Hrvatskoj za razdoblje 2015.-2017. godine, podaci dostupni na: <http://www.javnabava.hr/default.aspx?id=3425>, [datum pristupanja: 25.08.2020.]

Ukupna vrijednost javne nabave je u 2015. iznosila 40.5863.697.729 kn, u 2016. 44.822.736.346 kn i u 2017. godini 40.451.227.766 kn. Zbog ekonomskog značaja koji javna nabava ima na državni proračun i vrijednost u udjela bruto domaćeg proizvoda, važno je precizno praćenje izvršenja ovih ugovora.

3.3. Postupci javne nabave

Prije nego što društvo odluči provesti postupak nabave, planom proračuna za određeno razdoblje moraju biti osigurana sredstva za nabavu tražene robe, usluga ili radova. Nakon toga, društvo treba napraviti plan provedbe javne nabave, što uključuje istraživanje tržišta, izračun procijenjene vrijednosti nabave i druge radnje koje su određene Zakonom, planovima i općim aktima. Uz navedeno, važnost je stavljena i na potrebna dokumentaciju o nabavi koja mora biti jasna, precizna, razumljiva i nedvojbeno te izrađena na način da omogući podnošenje usporedivih ponuda.²⁸ Potrebno je jasno definirati točnu količinu određenog proizvoda ili usluge, kako bi se u ugovoru definirali uvjeti koje ponuđeni proizvod treba zadovoljiti i kako bi se moglo kontrolirati ispunjenje traženih zahtjeva.

²⁸ Zakon o javnoj nabavi, Narodne novine 120/16, Članak 85., dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/223/Zakon-o-javnoj-nabavi>, [datum pristupanja: 02.08.2020.]

Kako bi bilo moguće analizirati postupke nabave odabranih trgovačkih društava, potrebno je poznavati zakonske propise. Prema Zakonu o javnoj nabavi postupci javne nabave su:

- otvoreni postupak,
- ograničeni postupak,
- natjecateljski postupak uz pregovore,
- natjecateljski dijalog,
- partnerstvo za inovacije,
- pregovarački postupak bez prethodne objave poziva na nadmetanje.²⁹

Analizirana poduzeća provodila su otvoreni postupak nabave, odnosno postupak jednostavne nabave koji se odnosi na nabavu robe i usluga te provedbu projektnih natječaja procijenjene vrijednosti manje od 200.000,00 kuna i radova procijenjene vrijednosti manje od 500.000,00 kuna³⁰, te postupke zaključivanja ugovora o uslugama iz Dodatka II.B. U Dodatak II. B ubrajaju se: pravne usluge, prateće i pomoćne usluge prijevoza, usluge obrazovanja i stručnog osposobljavanja, usluge posredovanja pri zapošljavanju u pribavljanju osoblja i druge, a analizirana poduzeća su najviše koristila pravne usluge.³¹ Upravo je činjenica da ne postoji obveza provedbe postupka javne nabave ispod definiranih pragova vrijednosti važna zato što s jedne strane postojat će situacije kada će društvo bez detaljnog istraživanja posao dodijeliti određenom ponuđaču ali s druge strane postoji trenutci kada poduzeća, odnosno javni naručitelji, zbog hitnosti i nužnosti nabave određenog proizvoda ili usluge ne bi imali vremena provesti postupak javne nabave.

Navedeno je moguće opisati na jednostavnom primjeru kada se određenom naručitelju koji obveznik provođenja postupaka javne nabave iznenada pokvari neki dio stroja koji koristi. To je jedna nepredviđena situacija na koju naručitelj ne može utjecati niti može planirati kada će se pokvariti neki stroj ili kada će puknuti neki dio na stroju. Neki od razloga zašto može doći do kvara nekog dijela su, primjerice, nestručno rukovanje strojem, preveliko opterećivanje stroja, nedovoljno ili neredovito održavanje stroja, precjenjivanje mogućnosti stroja ili

²⁹ Zakon o javnoj nabavi, Narodne novine 120/16, Članak 85., dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/223/Zakon-o-javnoj-nabavi>, [datum pristupanja: 02.08.2020.]

³⁰ Zakon o javnoj nabavi, Narodne novine 120/16, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/223/Zakon-o-javnoj-nabavi>, [datum pristupanja: 02.08.2020.]

³¹ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u trgovačkim društvima za 2018. godinu, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.08.2020.]

mogućnosti osobe koja upravlja strojem, ostalih vanjskih faktora koji mogu utjecati na kvar stroja ili puknuće dijelova.

Zbog realne nemogućnosti da poduzeće ima u skladištu sve potrebne dijelove za popravak ili zamjenu, jer bi to značilo da treba imati dijelove za sve strojeve, a poduzeća uglavnom imaju više strojeva, ili nema jedinicu za popravke strojeva pa samim time niti kvalificirane zaposlenike koji bi to napravili, najjednostavnije je, a što je i ovim Zakonom omogućeno da poduzeće jednostavno izda narudžbenicu jednome gospodarskome subjektu ili sklopiti ugovor sa jednim gospodarskim subjektom, koje bi onda poslalo ponudu za tu uslugu i naručitelj bi jednostavnim potvrđivanjem ponude riješio svoj problem.

4. ANALIZA SLUČAJA: REVIZIJA UČINKOVITOSTI KORIŠTENJA VANJSKIH USLUGA TRGOVAČKIH DRUŠTAVA

U radu je analizirano izvješće Državnog ureda za reviziju o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u 36 trgovačkih društava, od kojih su 4 pojedinačna izvještaja analizirana u ovom radu. Postupci revizije u svim poduzećima provedeni su od 30. listopada 2017. godine do 17. prosinca 2018. godine, a revizija je obavljena na način i prema postupcima koji su utvrđeni okvirom revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora.³²

Odabrana analizirana trgovačka društva su Gradsko komunalno poduzeće Komunalac d.o.o. iz Koprivnice, Niskogradnja d.o.o. iz Pregrade, Čistoća d.o.o. iz Splita i Komunalac Požega d.o.o. iz Požege.

4.1. Način financiranja i analiza godišnjih financijskih izvještaja odabranih trgovačkih društava

U nastavku rada će biti detaljnije opisana analizirana trgovačka društva, odnosno bit će nabrojane osnovne informacije o društvima. Analiziran je način financiranja te je provedena analiza financijskih izvještaja u kojoj su prikazani prihodi i rashodi poduzeća te izračunati određeni financijski pokazatelji, a na osnovu izvještaja Državnog ureda za reviziju o provedenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga, prikazani su podaci o broju zaključenih ugovora i ugovorenoj vrijednosti nabave usluga s obzirom na vrstu postupka nabave.

³² Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u trgovačkim društvima za 2018. godinu, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

4.1.1. Pokazatelji ekonomičnosti Gradskog komunalnog poduzeća Komunalac d.o.o.

Prvo analizirano trgovačko društvo je Gradsko komunalno poduzeće Komunalac d.o.o., iz Koprivnice. Društvo je kao javno poduzeće osnovano 1990. godine, a osnivač i jedini član društva je grad Koprivnica. Osnovne djelatnosti su društva su: upravljanje otpadom, opskrba plinom (do 2016. godine), gospodarenje otpadom, održavanje čistoće, održavanje javnih i zelenih površina, upravljanje tržnicom, upravljanje pogrebnim uslugama i grobljanskim poslovima, upravljanje nerazvrstanim cestama, izgradnja, održavanje javne rasvjete i druge poslovne djelatnosti. U prvoj analiziranoj godini, društvo je imalo 204 zaposlenika, u drugoj 209, a u posljednjoj 186 zaposlenika.³³

Društvo se financira prihodima od opskrbe plinom, održavanjem javnih površina i javne čistoće što obuhvaća održavanje drveća, travnjaka i druge radove, prihodima od održavanja groblja i zelenih površina, prihoda od tržnice i sajmišta, prihoda od održavanja javne rasvjete i upravljanja cestama te prihoda od prodaje usluge na bazenima i iznajmljivanja poslovnog prostora.³⁴

Poslovanje poduzeća analizirano je prema podacima iz financijskih izvještaja. U Tablici 2 je prikazan pokazatelj ekonomičnosti ukupnog poslovanja Gradskog komunalnog poduzeća Komunalac d.o.o. (u daljnjem tekstu GKP Komunalac d.o.o.), Koprivnica za razdoblje 2015.-2017. godine. U 2015. godini pokazatelj je iznosio 1,04, što znači da su ukupni prihodi bili veći od ukupnih rashoda te da je poduzeće ostvarivalo dobit. U 2016. pokazatelj je iznosio 1,02 što nam ukazuje da su i u 2016. godini ukupni prihodi bili veći od ukupnih rashoda te da je ostvarena dobit. U 2017. godini pokazatelj je iznosio 0,97 te iz navedenog pokazatelja proizlazi da su ukupni prihodi bili manji od ukupnih rashoda te je ostvaren gubitak. Iz izračunatih pokazatelja evidentno je da je u 2015. i 2016. pokazatelj bio veći od 1 te da je poduzeće u navedenim godinama poslovalo ekonomično, a u 2017. pokazatelj je bio ispod, ali blizu 1 pa ukupni rashodi nisu bili puno niži od ukupnih prihoda.

³³ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Gradsko komunalno poduzeće Komunalac d.o.o., str 2, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, datum pristupanja: [datum pristupanja: 02.08.2020.]

³⁴ Godišnje izvješće i konsolidirani financijski izvještaji Gradskog komunalnog poduzeća Komunalac d.o.o. u promatranom razdoblju, dostupno na: <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp> [datum pristupanja: 02.08.2020.]

Tablica 2 Pokazatelj ekonomičnosti ukupnog poslovanja Gradskog komunalnog poduzeća Komunalac d.o.o., razdoblje 2015. - 2017. godina

Pokazatelj ekonomičnosti ukupnog poslovanja			
u 000 kn	2015	2016	2017
Ukupni prihodi	237.594	212.624	155.540
Ukupni rashodi	229.462	208.190	160.628
POKAZATELJ	1,04	1,02	0,97

Izvor: vlastita izrada prema analiziranim godišnjim financijskim izvješćima društva za razdoblje 2015.-2017. godine, podaci dostupni na: <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

U Tablici 3 prikazan je izračun pokazatelja ekonomičnosti poslovnih aktivnosti GKP Komunalac d.o.o.; za razdoblje od 2015.-2017. godine. U 2015. i 2016. godini navedeni pokazatelj je veći od 1, a u 2017. godini manji od, ali blizu 1 te se može zaključiti da su u 2015. i 2016. godini poslovni prihodi veći od poslovnih rashoda dok su u 2017. godini poslovni prihodi malo niži od poslovnih rashoda. U 2017. godini poslovni prihodi su za otprilike 6% manji od poslovnih rashoda.

Tablica 3 Pokazatelj ekonomičnosti poslovanja Gradskog komunalnog poduzeća Komunalac d.o.o., za razdoblje 2015. - 2017. godine

Pokazatelj ekonomičnosti poslovanja (prodaje)			
u 000 kn	2015	2016	2017
Poslovni prihodi	215.956	208.368	148.243
Poslovni rashodi	210.852	203.762	157.499
POKAZATELJ	1,02	1,02	0,94

Izvor: vlastita izrada prema analiziranim godišnjim financijskim izvješćima društva za razdoblje 2015.-2017. godine, podaci dostupni na: <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

Prema statističkim izvještajima društva o javnoj nabavi za 2015., 2016. i 2017., ukupna vrijednost nabava iznosila je 63.823.730,00 kn s porezom na dodanu vrijednost. Udjel nabave u ukupnim prihodima iznosi 14,0 %. Ukupna vrijednost nabave usluga iznosila je 33.449.191,00 kn s porezom na dodanu vrijednost. Udjel nabave usluga u ukupnim prihodima iznosi 7,3 %, a u ukupnim rashodima 7,5 %.³⁵

³⁵ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Gradsko komunalno poduzeće Komunalac d.o.o., str 2, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

U promatranom razdoblju vidljiv je porast rashoda za usluge u apsolutnom iznosi ali i u odnosu na udio u ukupnim rashodima. U 2015. godini rashodi za usluge iznose 6.891.300,00 kn, u 2016. godini 12.823.625,00 kn i u 2017. godini 16.099.430,00 kn.³⁶

Prema izvještaju Državnog ureda za reviziju o provedenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga, po provedenim postupcima javne nabave usluga u promatranom razdoblju od 2015. do 2017. godine, društvo je zaključilo ukupno 20 ugovora, od čega 5 okvirnih sporazuma, 5 ugovora o javnim uslugama iz Dodatka II. B te ugovore o jednostavnoj nabavi, ali za koje društvo nema evidenciju o broju zaključenih ugovora, ispostavljenih narudžbenica ili računa. U Tablici 4 je prikazan broj zaključenih ugovora i ugovorena vrijednost nabave usluga s obzirom na vrstu postupka nabave.³⁷

Tablica 4 Broj zaključenih ugovora i ukupna ugovorena vrijednost nabave vanjskih usluga prema vrsti postupaka nabave za Gradsko komunalno poduzeće Komunalac d.o.o., od 2015. do 2017. godine

Redni broj	Postupak nabave	Ugovorena vrijednost nabave usluga (bez PDV-a) u kn			Udjel u %		
		2015.	2016.	2017.	2015.	2016.	2017.
1.	Otvoreni postupak	9.084.860,00	5.809.972,00	1.428.518,00	56,5	51,1	23,9
2.	Sklapanje ugovora o javnim uslugama iz Dodatka II.B	1.156.350,00	729.069,00	230.016,00	7,2	6,4	3,8
3.	Jednostavna nabava	5.847.113,00	4.834.574,00	4.328.719,00	36,3	42,5	72,3
Ukupno		16.088.323,00	11.373.615,00	5.987.253,00	100	100	100

Izvor: Reprezentativni ulomak tablice iz Izvješća o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Gradsko komunalno poduzeće Komunalac d.o.o., str. 3, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

Revizijom je obuhvaćeno 14 ugovora u ukupnoj vrijednosti 14.910.045,00 kn ili 44,6% ukupno ugovorene vrijednosti nabave usluga. Revizijom su obuhvaćene i nabave usluga održavanja te intelektualne usluge čije su pojedinačne vrijednosti nabave manje od 200.000,00 kn.³⁸

³⁶ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Gradsko komunalno poduzeće Komunalac d.o.o., str 4, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 20.01.2020.]

³⁷ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Gradsko komunalno poduzeće Komunalac d.o.o., str 3, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

³⁸ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Gradsko komunalno poduzeće Komunalac d.o.o., dostupno na : <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

4.1.2. Pokazatelji ekonomičnosti Niskogradnje d.o.o.

Drugo analizirano trgovačko društvo je Niskogradnja d.o.o., Pregrada. Osnivač i jedini član društva je grad Pregrada. Osnovna djelatnosti društva je stambeno-komunalna, što je uključuje poslove održavanja čistoće javnih površina, čišćenje snijega, nerazvrstanih cesta te upravljanje i održavanje groblja i stambenih zgrada i stanova. U 2015. godini društvo je imalo 32 zaposlenika, 39 u 2016. i u 2017. godini 36 zaposlenika.³⁹

Društvo je financirano proračunskim sredstvima koje za pojedine djelatnosti planira i osigurava osnivač, prihodima od prodaje proizvoda i usluga. To uključuje prihode od komunalnih usluga koje pruža, prihodi od upravljanja stambenim zgradama, prihode od prodaje kamena, i drugi poslovni prihodi koje društvo ostvaruje obavljanjem poslova radi kojih je osnovano.⁴⁰

U Tablici 5 prikazan je izračun pokazatelja ekonomičnosti ukupnog poslovanja trgovačkog društva Niskogradnja d.o.o., Pregrada za razdoblje od 2015.-2017. godine. U 2015. godini pokazatelj je iznosio 1,01, što znači da su ukupni prihodi bili veći od ukupnih rashoda te da je poduzeće ostvarivalo dobit. U 2016. pokazatelj je iznosio 1,05 što nam ukazuje da su i u 2016. godini ukupni prihodi bili veći od ukupnih rashoda te da je ostvarena dobit. U 2015. godini ukupni prihodi su bili veći od ukupnih rashoda za 1 %, a u 2016. godini za 5%. U 2017. godini pokazatelj je iznosio 1,01 te iz navedenog pokazatelja proizlazi da su i u navedenoj godini ukupni prihodi bili veći od ukupnih rashoda te je ostvarena dobit. U 2017. godini, kao i u 2015. godini ukupni prihodi su bili veći od ukupnih rashoda za 1%. Iz izračunatih pokazatelj evidentno je da je u sve tri godine pokazatelj bio veći od 1 te da je poduzeće u navedenim godinama poslovalo ekonomično.

³⁹ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Niskogradnja d.o.o., str 2, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

⁴⁰ Godišnje izvješće i konsolidirani financijski izvještaji Niskogradnja d.o.o. u promatranom razdoblju, dostupno na: <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp> [datum pristupanja: 02.08.2020.]

Tablica 5 Pokazatelj ekonomičnosti ukupnog poslovanja Niskogradnja d.o.o., za razdoblje 2015. - 2017. godine

Pokazatelj ekonomičnosti ukupnog poslovanja			
u 000 kn	2015	2016	2017
Ukupni prihodi	7.863	12.377	8.629
Ukupni rashodi	7.810	11.822	8.545
POKAZATELJ	1,01	1,05	1,01

Izvor: vlastita izrada prema analiziranim godišnjim financijskim izvješćima društva za razdoblje 2015.-2017. godine, podaci dostupni na: <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

U Tablici 6 prikazan je izračun pokazatelja ekonomičnosti poslovnih aktivnosti trgovačkog društva Niskogradnja d.o.o. za razdoblje od 2015.-2017. godine. U sve tri analizirane godine pokazatelj je veći od 1 što znači da su poslovni prihodi u sve tri godine bili veći od poslovnih rashoda. U 2015. godini poslovni prihodi su bili veći za 1%, u 2016. za 5%, a u 2017. za 2%. Iz izračunatog pokazatelja može se zaključiti da ekonomičnost poslovnih aktivnosti poduzeća u sve tri godine zadovoljavajuća.

Tablica 6 Pokazatelj ekonomičnosti poslovanja Niskogradnja d.o.o., za razdoblje 2015. - 2017. godine

Pokazatelj ekonomičnosti poslovanja (prodaje)			
u 000 kn	2015	2016	2017
Poslovni prihodi	7.828	12.357	8.615
Poslovni rashodi	7.786	11.812	8.479
POKAZATELJ	1,01	1,05	1,02

Izvor: vlastita izrada prema analiziranim godišnjim financijskim izvješćima društva za razdoblje 2015.-2017. godine, podaci dostupni na: <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

Prema podacima iz godišnjih izvještaja o javnim nabavama, u 2015. je nabava usluga ugovorena u vrijednosti 4.904.336,00 kn ili 9,6% u odnosu na ukupne rashode, u 2016. u vrijednosti 10.482.143,00 kn ili 18,4%, a u 2017. u vrijednosti 4.181.648,00 kn ili 48,8% u odnosu na ukupne rashode,⁴¹ gdje vidimo da je u zadnjoj analiziranoj godini došli do velikog porasta rashoda za usluge.

⁴¹ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Niskogradnja d.o.o., dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

Prema izvještaju Državnog ureda za reviziju o provedenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga, po provedenim postupcima javne nabave usluga u promatranom razdoblju od 2015. do 2017. godine, društvo je u po provedenim postupcima javne nabave usluga u razdoblju od 2015. do 2017. godine, zaključilo ukupno 26 ugovora i okvirnih sporazuma o nabavi usluga i radova, a u tablici je prikazan broj zaključenih ugovora i ugovorena vrijednost nabave usluga s obzirom na vrstu postupka nabave,⁴² što je prikazano u Tablici 7.

Tablica 7 Broj zaključenih ugovora i ukupna ugovorena vrijednost nabave vanjskih usluga prema vrsti postupaka nabave za Niskogradnja d.o.o., od 2015. do 2017. godine

Redni broj	Postupak nabave	Ugovorena vrijednost nabave usluga (bez PDV-a) u kn			Udjel u %		
		2015.	2016.	2017.	2015.	2016.	2017.
	1	2	3	4	5	6	7
1.	Otvoreni postupak	1.361.000,00	1.183.500,00	2.744.832,00	83,5	59,1	74,2
2.	Postupci jednostavne nabave	268.500,00	820.800,00	955.961,00	16,5	40,9	25,8
Ukupno		1.629.500,00	2.004.300,00	3.700.523,00	100	100	100

Izvor: Reprezentativni ulomak tablice iz Izvješća o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Niskogradnja d.o.o., str. 4, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018> , [datum pristupanja: 10.01.2020.]

Revizijom je obuhvaćeno ukupno 26 ugovora o nabavi usluga i radova u vrijednosti 7.334.323,00 kn, čime je obuhvaćeno 47,2% ukupne vrijednosti nabave ili 74,0% ugovorene vrijednosti nabave usluga. Revizijom su obuhvaćeni i ostvareni rashodi za usluge održavanja i zaštite, intelektualne i osobne usluge i ostale vanjske usluge, za koje su provedeni postupci jednostavne nabave.⁴³

4.1.3. Pokazatelji ekonomičnosti Čistoća d.o.o.

Treće analizirano društvo je Čistoća d.o.o. iz Splita. Vlasnici i članovi društva su grad Split i općina Podstrana, a osnovna djelatnost društva je čišćenje javnih površina te skupljanje, odvoz i odlaganje komunalnog otpada. Kod ovog društva je uočen kontinuiran rast broja zaposlenih: 286 zaposlenika u 2015., 292 zaposlenika u 2016. i 300 zaposlenika u 2017. godini.⁴⁴ Društvo se financira prihodima ostvarenim obavljanjem djelatnosti radi kojih je osnovano, odnosno od

⁴² Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Niskogradnja d.o.o., dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018> , [datum pristupanja: 10.01.2020.]

⁴³ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Niskogradnja d.o.o., dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018> , [datum pristupanja: 10.01.2020.]

⁴⁴ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Čistoća d.o.o., str. 2, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018> , [datum pristupanja: 10.01.2020.]

ostvarenih poslovnih prihoda. To uključuje prihode od usluge odvoza komunalnog otpada, čišćenja i pranja grada i obavljanja drugih usluga za koje je registrirano.

U Tablici 8 prikazan je izračun pokazatelja ekonomičnosti ukupnog poslovanja trgovačkog društva Čistoća d.o.o. iz Splita za razdoblje od 2015.-2017. godine. U 2015. godini pokazatelj je iznosio 1,05, što znači da su ukupni prihodi bili veći od ukupnih rashoda za 5% te da je poduzeće ostvarivalo dobit. U 2016. pokazatelj je iznosio 1,06 što nam ukazuje da su i u 2016. godini ukupni prihodi bili veći od ukupnih rashoda te da je ostvarena dobit. U 2016. godini ukupni prihodi su bili za 6% veći od ukupnih rashoda. U 2017. godini pokazatelj je iznosio 1,01 te iz navedenog pokazatelja proizlazi da su i u navedenoj godini ukupni prihodi bili veći od ukupnih rashoda, iako je razlika u odnosu na 2 prethodne godine manja. I u 2017. godini je ostvarena dobit. Iz izračunatih pokazatelj evidentno je da je u sve tri godine pokazatelj bio veći od 1 te da je poduzeće u navedenim godinama poslovalo ekonomično.

Tablica 8 Pokazatelj ekonomičnosti ukupnog poslovanja Čistoća d.o.o., za razdoblje 2015. - 2017. godine

Pokazatelj ekonomičnosti ukupnog poslovanja			
u 000 kn	2015	2016	2017
Ukupni prihodi	79.404	79.302	79.134
Ukupni rashodi	75.649	75.136	78.336
POKAZATELJ	1,05	1,06	1,01

Izvor: vlastita izrada prema analiziranim godišnjim financijskim izvješćima društva za razdoblje 2015.-2017. godine, podaci dostupni na: <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

U Tablici 9 prikazan je izračun pokazatelja ekonomičnosti poslovnih aktivnosti trgovačkog društva Čistoća d.o.o. iz Splita za razdoblje od 2015.-2017. godine. U sve tri analizirane godine pokazatelj je veći od 1 što znači da su poslovni prihodi u sve tri godine bili veći od poslovnih rashoda. U 2015. godini poslovni prihodi su bili veći za 4%, u 2016. za 5%, a u 2017. za 1%. Iz izračunatog pokazatelja može se zaključiti da ekonomičnost poslovnih aktivnosti poduzeća u sve tri godine zadovoljavajuća.

Tablica 9 Pokazatelj ekonomičnosti poslovanja Čistoća d.o.o., za razdoblje 2015. - 2017. godine

Pokazatelj ekonomičnosti poslovanja (prodaje)			
u 000 kn	2015	2016	2017
Poslovni prihodi	78.391	78.806	78.987
Poslovni rashodi	75.610	75.122	78.165
POKAZATELJ	1,04	1,05	1,01

Izvor: vlastita izrada prema analiziranim godišnjim financijskim izvješćima društva za razdoblje 2015.-2017. godine, podaci dostupni na: <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

Prema financijskim izvještajima troškovi usluga u promatranom razdoblju su približno jednaki, oni iznose oko 70.000.000,00 kn i svake godine malo više od 9% ukupnih rashoda.

Prema izvještaju Državnog ureda za reviziju o provedenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga, po provedenim postupcima javne nabave usluga u promatranom razdoblju od 2015. do 2017. godine, društvo je zaključilo 72 ugovora o nabavi usluga, od toga je 6 ugovora zaključeno po provedenim otvorenim postupcima javne nabave, na tri ugovora su primijenjeni posebni postupci zaključivanja ugovora o javnim uslugama prema propisu iz Dodatka II. B, te 63 ugovora jednostavne nabave,⁴⁵ prikazani u Tablici 10.

Tablica 10 Broj zaključenih ugovora i ukupna ugovorena vrijednost nabave vanjskih usluga prema vrsti postupaka nabave za Čistoća d.o.o., od 2015. do 2017. godine

Redni broj	Postupak nabave	Ugovorena vrijednost nabave usluga (bez PDV-a) u kn			Udjel u %		
		2015.	2016.	2017.	2015.	2016.	2017.
	1	2	3	4	5	6	7
1.	Otvoreni postupak	1.362.060,00	1.474.625,00	1.367.100,00	51,8	59,7	56,5
2.	Postupak Zaključivanja ugovora o uslugama iz Dodatka II.B	1.269.125,00	997.500,00	1.053.750,00	48,2	40,3	43,5
	Ukupno	2.631.185,00	2.472.125,00	2.42.850,00	100	100	100
3.	Jednostavna nabava	4.930.534,00	.5.402.042,00	6.386.325,00	65,2	68,6	72,5
	Sveukupno	10.192.904,00	7.874.167,00	8.807.175,00	-	-	-

Izvor: Reprezentativni ulomak tablice iz Izvješća o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Čistoća d.o.o., str. 5, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

Revizijom je obuhvaćeno devet ugovora o javnoj nabavi usluga te 21 zaključenih ugovora o jednostavnoj nabavi te 39 narudžbenica za nabavu usluga.⁴⁶

4.1.4. Pokazatelji ekonomičnosti Komunalac Požega d.o.o.

Četvrto analizirano društvo je Komunalac Požega d.o.o. Društvo je nastalo podjelom trgovačkog društva Tekija d.o.o., a osnivači društva su gradovi Požega, Kutjevo i Pleternica te

⁴⁵ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Čistoća d.o.o., str 2, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

⁴⁶ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Čistoća d.o.o., str 6, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

općine Velika, Brestovec, Čaglin, Kaptol i Jakšić. Djelatnosti društva su gospodarenje otpadom, održavanje javne higijene i zelenila, upravljanje tržnicom, izgradnja grobljanskih objekata, zimska služba i druge djelatnosti. Tijekom analiziranih godina društvo ima gotovo nepromijenjen broj zaposlenika: 102 zaposlenika u 2015. i 2016., a 108 zaposlenika u 2017. godini.⁴⁷

Društvo ostvaruje prihode obavljanjem djelatnosti zbog koje je osnovano, to jest sredstvima ostvarenim od naplate komunalne naknade kao prihoda proračuna grada Požege. Uz navedeno društvo obavljanjem drugih poslova za koje je registrirano. U promatranom razdoblju 60,0% ukupnih prihoda su prihodi od usluga sakupljanja i odvoza komunalnog otpada, 10,1% od usluga održavanja komunalne infrastrukture i 29,9% od ostalih usluga.⁴⁸

U Tablici 11 prikazan je izračun pokazatelja ekonomičnosti ukupnog poslovanja trgovačkog društva Komunalac Požega d.o.o. za razdoblje od 2015.-2017. godine. U 2015. godini pokazatelj je iznosio 1,02, što znači da su ukupni prihodi bili veći od ukupnih rashoda te da je poduzeće ostvarivalo dobit. U 2016. pokazatelj je iznosio 1,03 što nam ukazuje da su i u 2016. godini ukupni prihodi bili veći od ukupnih rashoda te da je ostvarena dobit. U 2015. godini ukupni prihodi su bili veći od ukupnih rashoda za 2 %, a u 2016. godini za 3%. U 2017. godini ukupni prihodi su bili veći od ukupnih rashoda u istom postotku kao i u 2015. godini. Iz izračunatih pokazatelja može se zaključiti da su ukupni prihodi veći od ukupnih rashoda u sve tri godine, iako ta razlika nije velika te iz toga proizlazi da je ekonomičnost ukupnog poslovanja zadovoljavajuća.

Tablica 11 Pokazatelj ekonomičnosti ukupnog poslovanja Komunalac Požega d.o.o., za razdoblje 2015. - 2017. godine

Pokazatelj ekonomičnosti ukupnog poslovanja			
u 000 kn	2015	2016	2017
Ukupni prihodi	20.671	24.898	22.836
Ukupni rashodi	20.363	24.225	22.364
POKAZATELJ	1,02	1,03	1,02

Izvor: vlastita izrada prema analiziranim godišnjim financijskim izvješćima društva za razdoblje 2015.-2017. godine, podaci dostupni na: <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

⁴⁷ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Komunalac Požega d.o.o., str 2, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

⁴⁸ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Komunalac Požega d.o.o., str 8-9, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

U Tablici 12 prikazan je izračun pokazatelja ekonomičnosti poslovnih aktivnosti trgovačkog društva Komunalac Požega d.o.o. za razdoblje od 2015.-2017. godine. U sve tri analizirane godine pokazatelj je veći od 1 što znači da su poslovni prihodi u sve tri godine bili veći od poslovnih rashoda. U 2015. i 2017. godini poslovni prihodi su bili veći za 1% od poslovnih rashoda, a u 2016. za 2%. Iz izračunatog pokazatelja može se zaključiti da ekonomičnost poslovnih aktivnosti poduzeća u sve tri godine zadovoljavajuća.

Tablica 12 Pokazatelj ekonomičnosti poslovanja Komunalac Požega d.o.o., za razdoblje 2015. - 2017. godine

Pokazatelj ekonomičnosti poslovanja (prodaje)			
u 000 kn	2015	2016	2017
Poslovni prihodi	20.466	24.714	22.624
Poslovni rashodi	20.362	24.224	22.364
POKAZATELJ	1,01	1,02	1,01

Izvor: vlastita izrada prema analiziranim godišnjim financijskim izvješćima društva za razdoblje 2015.-2017. godine, podaci dostupni na: <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

Prema izvještaju Državnog ureda za reviziju o provedenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga, po provedenim postupcima javne nabave usluga u promatranom razdoblju od 2015. do 2017. godine, društvo je zaključilo 3 ugovora po provedenim otvorenim postupcima, 28 postupaka jednostavne nabave. Revizijom je obuhvaćeno ukupno 19 ugovora kojima su ugovorene usluge u vrijednosti 4.516.136,00 kn.

Tablica 13 Broj zaključenih ugovora i ukupna ugovorena vrijednost nabave vanjskih usluga prema vrsti postupaka nabave za Komunalac Požega d.o.o., od 2015. do 2017. godine

Redni broj	Postupak nabave	Ugovorena vrijednost nabave usluga (bez PDV-a)			Udjel u %		
		2015.	2016.	2017.	2015.	2016.	2017.
	1	2	3	4	5	6	7
1.	Otvoreni postupak	188.548,00	188.548,00	1.828.966,00	17,2	18,4	60,3
2.	Postupci jednostavne nabave	909.080,00	838.909,00	1.204.380,00	82,8	81,6	39,7
	Ukupno	1.097.628,00	1.027.457,00	3.033.346,00	100	100	100

Izvor: Reprezentativni ulomak tablice iz Izvješća o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Gradsko komunalno poduzeće Komunalac Pregrada d.o.o., str. 3, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjescja/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

Rashodi za vanjske usluge ostvareni su u iznosu 2.257.858,00 kn u 2015., što čini 11,1% ukupnih rashoda. U 2016. ostvareni su u iznosu 2.166.186,00 kn odnosno 8,9% ukupnih rashoda i u 2017. u iznosu 2.534.429,00 kn i čine 11,3% ukupnih rashoda.⁴⁹

Nakon provedene analize financijskih izvještaja odabranih trgovačkih društava u razdoblju od 2015. do 2017. godine možemo zaključiti da su sva analizirana društva tijekom promatranog razdoblja poslovala pozitivno, odnosno ostvarivala su višak prihoda nad rashodima, osim Gradskog komunalnog poduzeća Komunalac d.o.o. koje je 2017. godine ostvarilo veće rashode od prihoda. U analiziranom razdoblju poslovni rashodi i ukupni rashodi nisu znatno manji od poslovnih prihoda odnosno ukupnih prihoda, a stoga niti pokazatelji ekonomičnosti poslovanja odnosno pokazatelji ekonomičnosti ukupnog poslovanja nisu puno veći od 1. Iz navedenog je moguće zaključiti da analizirana društva, a koja su osnovale jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave prvenstveno radi pružanja komunalnih i drugih povezanih usluga na tom području, osiguravaju usluge građanima uz ostvarivanje pozitivnog financijskog rezultata, a čijem poboljšanju sva društva trebaju ciljati.

4.2. Određivanje kriterija za ocjenu učinkovitosti korištenja vanjskih usluga i analiza učinkovitosti korištenja vanjskih usluga

Prije provođenja postupaka revizije, Državni ured za reviziju odredio je prema kojim kriterijima će se provoditi revizija. Primjenom različitih revizijskih modela i postupaka pribavljeni su dostatni i mjerodavni revizijski dokazi, a pregledom dokumentacije i postavljanjem upita provjereno jesu li potrebe za nabavom usluga obrazložene. Uz navedeno, razmotren je i procijenjen rizik različitih vrsta nedostataka, odstupanja i netočnosti koje se mogu javiti u vezi s predmetom revizije.⁵⁰

Kao kriteriji za ocjenu učinkovitosti korištenja vanjskih usluga, razmotreni su zahtjevi koji se nalaze u sljedećim dokumentima:

- Međunarodni standard vrhovnih revizijskih institucija 3200 Smjernice za provedbu revizije učinkovitosti (ISSAI 3200),
- INTOSAI Smjernica za dobro upravljanje - Jačanje dobrog upravljanja javnom imovinom (INTOSAI GOV 9160),

⁴⁹ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Komunalac Požega d.o.o., <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

⁵⁰ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u trgovačkim društvima za 2018. godinu, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

- Međunarodni standard vrhovnih revizijskih institucija 5700 Smjernica za reviziju sprječavanja korupcije (ISSAI 5700),
- Strategija suzbijanja korupcije za razdoblje od 2015. do 2020. (Narodne novine 26/15),
- Strategija razvoja sustava javne nabave u Republici Hrvatskoj.⁵¹

Uz prethodno navedene INTOSAI i ISSAI standarde moguće je uočiti da se kontinuirano radi na poboljšanju danih uputa koje se proširuju dodatnim uvjetima koje je potrebno ispuniti za učinkovito i transparentno trošenje resursa.

S obzirom da analizirana društva obavljaju komunalne djelatnosti, a čije je ekonomično obavljanje u interesu cjelokupnog stanovništva, u provedenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga, područja revizije su određena prema vrijednosno najznačajnijim provedenim postupcima nabave vanjskih usluga, odnosno vrijednosno najznačajnijim rashodima za vanjske usluge, vrijednosti nabave, ocjeni rizika, provedenim postupcima nabave te interesu javnosti za uspostavljanje učinkovitog sustava nabave vanjskih usluga.

U analiziranim izvještajima Državnog ureda za reviziju, državni revizori određuju da je glavni kriterij za ocjenu učinkovitosti bilo je pitanje koristi li poduzeće svrhovito i ekonomično vanjske usluge. Kako bi moglo utvrditi da li je kriterij ispunjen, analiziralo su se ova tri potpitanja:

- jesu li potrebe za nabavom usluga opravdane i potpuno obrazložene?
- je li pri izboru najpovoljnije ponude poštovano načelo postizanja najbolje vrijednosti za uloženi novac?
- jesu li nabavom usluga postignuti planirani ciljevi nabave, odnosno jesu li usluge pružene na pravi način?⁵²

Također, državni revizori su istražili moguće sumnje na neprimjerenu provedbu ili neusklađenost s načelima transparentnosti i odgovornosti, odnosno slučajeve kada je bio samo jedan ponuditelj i njemu je povjerena nabava usluga i kada je društvo više godina nabavljalo usluge od istih dobavljača. Područja revizije bila su: određivanje potreba, izbor najpovoljnije ponude i postizanje planiranih ciljeva nabave. Kriteriji za ocjenu učinkovitosti korištenja vanjskih usluga prema područjima revizije prikazani su u Tablici 14.

⁵¹ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u trgovačkim društvima za 2018. godinu, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, str 5 [datum pristupanja: 10.01.2020.]

⁵² Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u trgovačkim društvima za 2018. godinu, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, str 5 [datum pristupanja: 10.01.2020.]

Tablica 14 Kriteriji za ocjenu učinkovitosti korištenja vanjskih usluga, prema područjima revizije

Određivanje potreba
društvo je komunalne poslove obavljalo isključivo u vlastitoj režiji (bez angažiranja vanjskih pružatelja usluga)
obavljalo je isključivo komunalne poslove radi kojih je osnovano
odredilo je koju razinu/količinu komunalnih usluga planira pružiti
ostvarena razina/količina pruženih komunalnih usluga je u skladu s planiranom
društvo ima podatke o jediničnim troškovima za najvažnije usluge koje pruža
jedinični troškovi za najvažnije usluge nemaju trend porasta za posljednje tri godine
društvo istražuje mogućnosti snižavanja troškova, vodeći računa o postizanju poboljšanja kvalitete pri pružanju komunalnih usluga
općim aktima promiče potpunu i otvorenu konkurentnost postupaka nabave usluga
na mrežnoj stranici društva objavljeni su opći akti kojima je uređena nabava usluga
Izbor najpovoljnije potrebe
općim aktima su primjereno uređeni postupci nabave usluga
općim aktima su uređene zadaće i odgovornosti sudionika u postupcima nabave usluga
u općim aktima je izričito navedeno načelo postizanja najbolje vrijednosti za uloženi novac kao mjerilo za izbor najpovoljnije ponude
društvo je istražilo tržište nabave i pribavilo što je moguće više informacija o uslugama koje namjerava nabaviti
izabrani način nabave omogućio je najveću razinu konkurentnosti u danim okolnostima
ocjena ponuda zasnovana je isključivo na objavljenim kriterijima odabira i dodjele
razlozi za izbor najpovoljnije ponude su dostatno i odgovarajuće obrazloženi
dokumentacija o nabavi je dostupna, pregledna i omogućuje jednostavno praćenje tijeka nabave
dokumentacija o nabavi sadrži sve dokumente koje treba sadržavati (potpisane zapisnike o izboru najpovoljnije ponude, potpisane ugovore, izjave o nepostojanju sukoba interesa i sl.)
Postizanje planiranih ciljeva nabave
ugovorene su isključivo usluge predviđene dokumentacijom o nabavi
ugovori sadrže detaljnu specifikaciju usluga kako bi se smanjio rizik obavljanja usluga koje nisu bile predviđene osnovnim ugovorom
ugovori sadrže kaznene odredbe za slučaj neispunjavanja ili neodgovarajućeg ispunjavanja obveza
iz računa za obavljene usluge jasno je vidljiva detaljna specifikacija vrste, količine i cijene pruženih usluga
vrsta, količina i cijene usluga mogu se bez teškoća usporediti s podacima sadržanim u dokumentaciji o nabavi i ugovoru
u slučajevima neopravdanog kašnjenja obračunane su i naplaćene kazne <input type="checkbox"/> ugovori o pružanju usluga sadrže klauzulu o očekivanoj razini kvalitete usluga
pri preuzimanju provjeravana je kvaliteta isporučenih usluga
o preuzimanju usluga sastavljeni su zapisnici i okončani obračuni
usluge su obavljene u skladu s ugovorenim rokovima, a plaćanja u skladu s ugovorenim uvjetima

Izvor: Tablica iz Izvješća o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u trgovačkim društvima, str. 6, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

U nastavku će biti analizirano korištenje vanjskih usluga odabranih trgovačkih društava na temelju objavljenih izvješća Državnog ureda za reviziju o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u trgovačkim društvima za 2018. godinu

4.2.1. Određivanje potreba za nabavom vanjskih usluga odabranih trgovačkih društava

Prema prvom području revizije, određivanje potreba, napravljena je tablica u kojoj su prikazana sva analizirana društva, a u kojoj je na temelju izvještaja Državnog ureda za reviziju prikazano koje kriterije pojedino društvo ispunjava.

Tablica 15 Prikaz ispunjavanja unaprijed zadanih kriterija u području određivanja potreba za nabavom usluga odabranih trgovačkih društava

GKP KOMUNALAC	NISKOGRADNJA	ČISTOĆA	KOMUNALAC POŽEGA
Poslove radi kojih je osnovano obavljalo isključivo u vlastitoj režiji			
+	-	+	+
Obavljalo i druge poslove radi kojih je osnovano			
+	+	+	+
Određilo godišnje razine/količine komunalnih usluga koje planira pružiti			
+	+	+	-
Usporedilo planirane i ostvarene razine pruženih usluga			
+	-	+	+
Poznati podaci o jediničnim troškovima za najvažnije usluge koje pruža			
+	-	+	+
Istražuje mogućnost snižavanja troškova			
+	+	-	-
Općim aktima promiče potpunu i otvorenu konkurentnost postupaka nabave			
+	+	-	-
Na mrežnim stranicama sruštva objavljena većina akata kojima je uređena nabava			
+	+	+	+

Izvor: vlastita izrada prema podacima iz Izvješća o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u trgovačkim društvima za 2018. godinu, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018> , [datum pristupanja: 20.06.2021.]

Iz Tablice 15 vidljivo je da su komunalne poslova radi kojih su osnovani, Gradsko komunalno poduzeće Komunalac d.o.o., Čistoća d.o.o. i Komunalac Požega d.o.o. obavljali isključivo u vlastitoj režiji, odnosno bez angažiranja vanjskih pružatelja usluga, dok je Niskogradnja d.o.o. koristila vanjske usluge i za obavljanje poslova zbog kojih je osnovano. Vanjske usluge je koristilo za jedino za čišćenja snijega, a održavanje nerazvrstanih cesta i čišćenje javnih površina, društvo je obavljalo u vlastitoj režiji. Uz komunalne poslove, sva društva su obavljala i druge poslove za koja su registrirana, kao što su primjerice: izgradnja i održavanje javne rasvjete, građevinske usluge, eksploatacija mineralnih sirovina, upravljanje i održavanje

sportskih građevina i javnih bazena, održavanje groblja te druge poslovne djelatnosti. Uz navedene, Niskogradnja d.o.o. je na temelju ugovora o poslovnoj suradnji obavljala i računovodstveno-financijske poslove za društvo za distribuciju vode i odvodnju, koje je ranije izdvojeno iz Društva.

Pema godišnjim planovima poslovanja, društva su odredila razinu/količinu usluga koje planiraju pružiti. Godišnji plan poslovanja Gradskog komunalnog poduzeća Komunalac d.o.o. sadrži opisne i tabelarne prikaze podataka o poslovanju, odnosno razini/količini usluga koje društvo planira pružiti, a koje su temelje na ostvarenim kvantitativnim pokazateljima prethodne godine, detaljno planiraju potrebe u sljedećem razdoblju. Niskogradnja d.o.o. je godišnjim planovima poslovanja, odredila razinu planiranu razinu komunalnih usluga koje planira pružiti, a uz navedeno planiraju i mjesečnim i operativnim programima radova po pojedinim mjesecima te financijskim planom, planom proizvodnje i planom nabave. Osiguranim sredstvima iz proračuna osnivača vrijednosno je određena količina pojedinih komunalnih usluga koja je definirana u Programu održavanja komunalne infrastrukture.⁵³ Komunalac Požega d.o.o. nije godišnjim planovima utvrdio količine pruženih usluga skupljanja i odvoza otpada već samo u financijskim pokazateljima na temelju ostvarenih rezultata iz prethodnih razdoblja.

Kao što je vidljivo iz Tablice 15, Niskogradnja d.o.o. nije usporedila planirane i ostvarene razine/količine pojedinih usluga, iako je razina/količina pojedinih komunalnih usluga, njihovih jediničnih cijena i lokacija mjesta troška određena troškovnicima. Bez obzira što se ostvarivanje pruženih usluga nadzire dnevno, tjedno, mjesečno i godišnje, nije moguće praćenje planirane i ostvarene razine/količine komunalnih usluga, usporedba planirane i ostvarene te niti usporedba planirane u odnosu na ugovorene razine/količine zbog toga što društvo obavlja veći broj komunalnih djelatnosti kao i poslova unutar pojedinih djelatnosti.⁵⁴ Druga analizirana društva su ispunila ovaj kriterij, odnosno usporedila su planirane i ostvarene razine pruženih usluga.

Za najvažnije grobljanske usluge, usluge održavanja zelenih površina i usluge gospodarenja otpadom, GKP Komunalac d.o.o. ima podatke o jediničnim troškovima. Troškovnik za održavanje groblja sastavlja se na temelju cijene sata rada i normativa, a od godišnje naknade

⁵³ <https://www.niskogradnjapregrada.hr/wp-content/uploads/2018/12/PLAN-POSLOVANJA-2019.pdf> [datum pristupanja: 10.0.2021.]

⁵⁴ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Niskogradnja d.o.o., dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018> , [datum pristupanja: 10.01.2020.]

za korištenje grobnog mjesta poduzeće ne pokriva sve rashode (troškove) za održavanje groblja. Usluge održavanje javnih površina i javne čistoće obavljaju se prema Programu i Troškovniku održavanja javnih površina, a cjenik je utvrđen na temelju satnice po kvalifikacijskoj strukturi radnika i građevinskih normi za uređenje i održavanje zelenih površina. Za utvrđivanje cijene usluge gospodarenja otpadom, društvo sastavlja kalkulacije s osnovnim troškovima koje cijena usluge treba pokrivati.⁵⁵ Ovakvim detaljnim analiziranjem i planiranjem svakog budućeg troška temeljenog na ostvarenim količinama u prethodnim razdobljima i na kalkulaciji troškova, možemo zaključiti da poduzeće na pravilan način određuje buduće troškove.

Od četiri analizirana društva, jedino Niskogradnja d.o.o. nema podatke o jediničnim troškovima za pojedine usluge koje pruža. Jedinični troškovi usluga poznati su za proizvodnju kamena, rad radnih strojeva te izradu grobnica i grobnih mjesta. Za djelatnost eksploatacije kamena sastavljeni su planske i stvarne kalkulacije cijene koštanja, ukupne cijene proizvodnje i prodajne cijene.⁵⁶ U svim analiziranim godinama prihodi od prodaje kamena bili su veći u odnosu na troškove, a ostvarenom pozitivnom razlikom u cijeni, društvo financira pojedine troškove poslovanja nastale obavljanjem komunalnih, stambenih i uslužnih djelatnosti. Komunalac Požega d.o.o. ima podatke o jediničnim troškovima za najvažnije usluge koje pruža po satu rada strojeva, vozila, zaposlenika i drugih troškova na temelju kojih su izrađene kalkulacije cijena, a troškovi pomoćnih službi i uprave se raspoređuju i dijele u određenim postotcima prema djelatnostima.⁵⁷

GKP Komunalac d.o.o. istražuje mogućnost snižavanja troškova, vodeći računa o postizanju poboljšanja kvalitete pri pružanju komunalnih usluga. „Ulaganjem u nabavu komunalnih vozila i opremu poboljšavaju kvalitetu pruženih usluga. Kod nabave roba i usluga postupa u skladu s unutarnjim koji se odnose na postupke javne nabave te smanjuje troškove poslovanja na ukupnoj razini, a posebice kod komunalne usluge gospodarenja otpadom što je rezultiralo smanjenjem osnovne cijene usluga za skupljanje, odvoz i zbrinjavanje komunalnog otpada u

⁵⁵ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Gradsko komunalno poduzeće Komunalac d.o.o., dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

⁵⁶ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Niskogradnja d.o.o., dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

⁵⁷ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Komunalac Požega d.o.o., <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

2016. godini.“⁵⁸ Također, Niskogradnja d.o.o. zbog želje za poboljšanjem kvalitete pri pružanju komunalnih usluga, istražuje mogućnost snižavanja troškova za vanjske usluge. Uspjeli su povećati produktivnost zbog nabave novih radnih strojeva i povećanja količine proizvodnje kamenog materijala što je dovelo do toga da jedinični troškovi proizvodnje kamenog materijala u promatranom razdoblju imaju trend smanjivanja. S druge strane, Čistoća d.o.o. i Komunalac Požega d.o.o. nisu provodili detaljno istraživanje tržišta kako bi smanjili troškove. Informiranjem o mogućnostima snižavanja troškova društva su mogla utjecati ne samo na smanjivanja troškova, nego i na povećanje konkurentnosti kada bi zatražili ponudu od nekoliko ponuđača, a sve to dovodi do povećanja koristi za cijelu zajednicu.

U Tablici 15 je moguće vidjeti da GKP Komunalac d.o.o. i Niskogradnja d.o.o. Općim aktima potiču potpunu i otvorenu konkurentnost, a Čistoća d.o.o. i Komunalac Požega d.o.o. ne potiču potpunu i otvorenu konkurentnost postupaka nabave. GKP Komunalac d.o.o. i Niskogradnja d.o.o., nabavu usluga u vrijednosti jednakoj ili većoj od 200.000,00 kn provode prema Zakonu o javnoj nabavi, a za nabave male vrijednosti (jednostavna nabava) oba društva primjenjuju Pravilnik o nabavi roba i usluga u vrijednosti do 200.000,00 kn i radova u vrijednosti do 500.000,00 kn, odnosno od 2017. Pravilnik o jednostavnoj nabavi. U navedenim Pravilnicima definirano je da se nabava usluga čija je procijenjena vrijednost jednaka ili veća od 70.000,00 kn, a manja od 200.000,00 kn provodi na način da društvo uputi poziv za dostavu ponuda na najmanje tri adrese, da na mrežnim stranicama objavi poziv na dostavu ponuda ili putem Elektroničkog oglasnika javne nabave objavom obavijesti o jednostavnoj nabavi.⁵⁹ Nadalje, nabava usluga kod GKP Komunalac d.o.o., a čija je procijenjena vrijednost jednaka ili veća od 20.000,00 kn, a manja od 70.000,00 kn, uređena je Uputama za postupanje prilikom nabave i skladištenja robe te društvo pribavlja najmanje tri ponude od dobavljača usluga.⁶⁰ Uz navedeno, na mrežnim stranicama Društva objavljena je većina akata kojima je uređena nabava usluga, uključujući Pravilnik o jednostavnoj nabavi, popis gospodarskih subjekata s kojima Društvo ne smije sklapati ugovore o javnoj nabavi, odnosno subjekata s kojima je društvo u sukobu interesa, ali i Planovi nabave, Registar ugovora o javnoj nabavi, Evidencija sklopljenih ugovora o nabavi roba i usluga do 200.000,00 kn i radova do 500.000,00 kn, Planovi poslovanja te Izvješća o poslovanju. Postupke nabave robe, radova i usluga velikih vrijednosti Društvo

⁵⁸ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Gradsko komunalno poduzeće Komunalac d.o.o., dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018> , [datum pristupanja: 10.01.2020.]

⁵⁹ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Niskogradnja d.o.o., dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018> , [datum pristupanja: 10.01.2020.]

⁶⁰ <https://komunalac-kc.hr/wp-content/uploads/2020/01/PLAN-2019-web.pdf>

objavljuje u Elektroničkom oglasniku javne nabave. Revizijom je utvrđeno da na mrežnim stranicama društva nije objavljena uputa kojom je uređena nabava usluga u vrijednosti jednakoj ili većoj od 20.000,00 kn, a manjoj od 70.000,00 kn.⁶¹ Iz Tablice 15 je vidljivo da su sva analizirana društva udovoljila kriterij objave na mrežnim stranicama većine akata kojima je uređena nabava.

U društvu Niskogradnja d.o.o. jednostavna nabava započinje pozivom za dostavu ponuda od najmanje tri gospodarska subjekta, a iznimno može se uputiti i jednom gospodarskom subjektu te se u tom slučaju, istovremeno sa slanjem poziva, poziv objavljuje na mrežnoj stranici Društva.⁶² Ovim postupcima osigurana primjerena razina konkurentnosti jer je omogućeno zainteresiranim ponuditeljima jednaka mogućnost natjecanja. Objava planova poslovanja omogućava povećanje konkurentnosti jer zainteresirani ponuditelji mogu na vrijeme saznati o planiranim nabavama naručitelja i pravodobno se pripremiti za sudjelovanje. Također, smanjena je mogućnost da su ugovori uvijek dodijeljeni jednom ponuditelju. Procedurom za stvaranje ugovornih obveza određeno je da rok za dostavu ponuda ne smije biti kraći od pet dana od dana upućivanja i objavljivanja poziva te da je primjeren rok za dostavu ponuda je dva tjedna, dok je zbog specifičnosti određenog proizvoda ili usluge, za neke usluge potreban i duži rok za dostavu ponuda. Kratkim rokovima za dostavu ponuda smanjena je mogućnost prijavljivanja više ponuditelja, a time se može ograničiti broj ponuda i utjecati na njihovu kvalitetu.⁶³ Ukoliko temeljem poziva ne pristigne niti jedna ponuda ili ni jedna nije valjana, poziv se poništava, a odluka o poništenju postupaka jednostavne nabave objavljuje se na mrežnoj stranici društva.

Uz prethodne navede, mogući razlozi za poništenje postupka javne nabave su:

- u slučaju da naručitelj u javnoj objavi i dokumentaciji za nadmetanje nije propisao isto vrijeme zadnjeg roka za dostavu ponuda i vremena otvaranja ponuda,
- ako se prije roka za podnošenje ponuda dokumentacija za nadmetanje mora bitno mijenjati
- ako je cijena najpovoljnije ponude veća od planiranih ili osiguranih sredstva za nabavu

⁶¹ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Gradsko komunalno poduzeće Komunalac d.o.o., dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

⁶² <https://www.niskogradnjapregrada.hr/javna-nabava/jednostavna-nabava/>

⁶³ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Niskogradnja d.o.o., dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

- ako postoje druge izmijenjene okolnosti pa sklapanje ugovora više nije u javnom interesu i neće se ponavljati nadmetanje tijekom proračunske godine.⁶⁴

S druge strane, Čistoća d.o.o. i Komunalac Požega d.o.o. unutarnjim aktima ne promiču potpunu i otvorenu konkurentnost postupaka nabave. Čistoća d.o.o. je prema unutarnjem aktu iz 2014. odredila da se nabava roba i usluga vrijednosti do 200.000,00 kn te radova u vrijednosti do 500.000,00 kn provodi putem narudžbenica, iako za navedene postupke jednostavne nabave nisu odredili minimalne rokove za dostavu ponuda.⁶⁵ Ovakvim previsokim postavljenim pragom za provedbu jednostavne nabave ozbiljno se dovodi u pitanje stvarni trošak nabave koja je provedena. Zbog nepostojanja otvorenog postupka kojim bi se omogućila veća razina konkurentnosti jer bi veći broj poduzeća mogao prijaviti na dostavu ponude, samim time je i vrijednost koja je plaćena vjerojatno mogla biti niža. Društvo je u kasnijim aktima snizilo pragove vrijednosti za nabavu roba i usluga. Komunalac Požega d.o.o. provodi postupak nabavu usluga čija je procijenjena vrijednost jednaka ili veća 100.000,00 kn, a manja od 200.000,00 kn provodi prema Pravilniku o provedbi postupaka jednostavne nabave. Navedenim Pravilnikom određeno je prikupljanje ponuda upućivanjem poziva za dostavu ponuda najmanje trima gospodarskim subjektima po vlastitom izboru ili objavom poziva na mrežnoj stranici društva. Za nabavu usluga, čija je procijenjena vrijednost jednaka ili veća od 20.000,00 kn, a manja od 100.000,00 kn, postupak nabave provodi se izdavanjem narudžbenice ili zaključivanjem ugovora s jednim gospodarskim subjektom prema vlastitom izboru.⁶⁶ Visokim postavljanjem pragova vrijednosti nije moguće postići zadovoljavajuću razinu konkurentnosti.

Kada društvo ima postavljene pragove za provođenje postupaka nabave u kojima treba uputiti poziv za dostavu ponudu, potrebno je provesti dobro istraživanje tržišta. Ako društvo uputi poziv za dostavu ponuda subjektima s kojima inače posluje, a koji za nabavu specifične usluge ne mogu postignuti najbolju cijenu, tada nije omogućena dovoljna razina konkurentnosti provedenog postupka nabave, a što je moglo utjecati na snižavanje troškova nego je bilo potrebno da društvo temeljitije istraži potencijalne ponuditelje. Kod analiziranih poduzeća uočeno je GKP Komunalac d.o.o. objavilo Upute za postupak nabave usluga kojima je procijenjena vrijednost jednaka ili veća od 20.000,00 kn, a manja od 70.000,00 kn, a

⁶⁴ Brkić, K., (2007), „Kada se mora poništiti postupak javne nabave?“, Financije i porezi: časopis za poduzeća i banke, obrtnike, proračune i proračunske korisnike, neprofitne i ostale organizacije, 2007/4

⁶⁵ <https://cistoca-split.live.sistemi.hr/o-nama/javna-nabava>

⁶⁶ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Komunalac Požega d.o.o., str 10, <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

Komunalac Požega d.o.o. je taj odredio raspon od 20.000,00 kn do 100.000,00 kn. Postavljanjem ovakvog prevelikog raspona za procijenjenu vrijednost postupka nabave može dovesti do situacije u kojoj je moguće prilagoditi nabavu određene usluge tako da se usluga podijeli u više manjih cjelina od kojih je svaka pojedinačno unutar zadanog raspona, a koje bi da su jedna cjelina bili iznad određenog praga te podlegli detaljnijoj i strožoj kontroli. Iz navedenog je moguće zaključiti da je nužno uvesti jednaka pravila za sva društva za sve postupke nabave, koja bi bila ujednačena na razini države za sve djelatnosti, a ne da svako društvo može donijeti upute i opće akte po kojima će ono donositi odluke.

U prvom području revizije, određivanje potreba Gradsko komunalno poduzeće Komunalac d.o.o. je ispunjavalo sve zadane kriterije, Čistoća d.o.o. nije ispunjavalo dva kriterija dok Niskogradnja d.o.o. i Komunalac Požega d.o.o. nisu ispunjavali tri kriterija u ovom području. Nakon provedene analize uočeno je da Čistoća d.o.o. ispunjava više kriterija za određivanje potreba za nabavom vanjskih usluga nego što ispunjava Niskogradnja d.o.o., ali da Niskogradnja d.o.o. ima detaljno obrazloženo zašto neki kriterij nije ispunilo i ima puno detaljnije opisan cijeli postupak procesa nabave, dok Čistoća d.o.o. ispunjava kriterije Državnog ureda za reviziju tek jednim dokumentom koji je zadovoljio formu ali je upitno kakve je informacije saznalo iz ne detaljnog prikaza pojedinog procesa.

4.2.2. Izbor najpovoljnije ponude

Nakon analizirane potrebe za nabavom usluga, prema sljedećem području revizije, analiziran je izbor najpovoljnije ponude te je napravljena tablica u kojoj su prikazana sva analizirana društva, a u kojoj je na temelju izvještaja Državnog ureda za reviziju prikazano koje kriterije pojedino društvo ispunjava.

Tablica 16 Prikaz ispunjavanja unaprijed zadanih kriterija u području izbor najpovoljnije ponude za nabavom usluga odabranih trgovačkih društava

GKP KOMUNALAC	NISKOGRADNJA	ČISTOĆA	KOMUNALAC POŽEGA
Općim aktima primjereno uređeni postupci nabave usluga			
+	+	-	-
Općim aktima su uređene zadaće i odgovornosti sudionika u postupcima nabave			
+	+	+	+
U općim aktima je izričito navedeno načelo postizanja najbolje vrijednosti za uloženi novac			
-	-	+	-
Istraženo tržište nabave			
+	+	-	-
Postignuta najveća razina konkurentnosti			
+	+	-	-
Ocjena ponude zasnovana isključivo na objavljenim kriterijima odabira i dodjele			
+	+	-	+
Razlozi za izbor ponude su dostatno i odgovarajuće obrazloženi			
+	+	-	-
Dokumentacija o nabavi je dostupna, pregledna i omogućuje praćenje tijeka nabave			
+	+	+	+
Dokumentacija o nabavi sadrži sve dokumente			
+	+	+	+

Izvor: vlastita izrada prema podacima iz Izvješća o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u trgovačkim društvima za 2018. godinu, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018> , [datum pristupanja: 20.06.2021.]

Uočeno je da je GKP Komunalac d.o.o. Općim aktima uredilo zadaće i odgovornosti sudionika u postupcima nabave jer je Pravilnikom o jednostavnoj nabavi uređen postupak nabave usluga od planiranja, pripreme, provođenja te ugovaranja nabave do utvrđenih iznosa, a u okviru sustava upravljanja kvalitetom za nabavu navedenih roba, usluga i radova, utvrdilo je tijek nabave od planiranja do sklapanja ugovora i izvješćivanja o provedenim postupcima.⁶⁷ Niskogradnja d.o.o. je Općim aktima uredila zadaće i odgovornosti sudionika u postupcima nabave usluga i kod provođenja postupaka javne nabave imenovalo ovlaštene predstavnike koji su odgovorni za pripremu i provođenje postupaka javne nabave, usmjeravanje rada stručnih službi, obavljaju pregled i ovjeru ponuda te donose prijedlog za odabir najpovoljnije ponude.⁶⁸ Kako je već u području određivanja potreba navedeno, Čistoća d.o.o. i Komunalac Požega d.o.o. nisu Općim aktima promicali potpunu i otvorenu konkurentnost, a niti su primjereno uredili postupke nabave usluga, ali su sva analizirana društva uredili zadaće i odgovornosti sudionika u postupcima nabave. U pozivima za nadmetanje i pregovaranje te u zahtjevu za

⁶⁷<https://komunalac-kc.hr/wp-content/uploads/2020/01/P7.2-PR-1-1-PRAVILNIK-O-JEDNOSTAVNOJ-NABAVI.pdf> [datum pristupanja: 10.11.2020.]

⁶⁸<https://www.niskogradnjapregrada.hr/izvjesca-i-planovi/> [datum pristupanja: 10.11.2020.]

prikupljanje ponuda navedeni su kriteriji utvrđeni Procedurama sustava kvalitete nabave, a kriteriji se odnose na točnost isporuke u dogovorenom roku, u naručenoj vrsti, količini i cijeni.

U Općim aktima društva jedino je Čistoća d.o.o. navela da je načelo postizanja najbolje vrijednosti za uloženi novac jedino načelo po osnovu kojeg će se odlučivati u provedenom postupku nabave, a društvo je pri izboru najpovoljnije ponude za nabavu vanjskih usluga u najvećem dijelu poštovalo načelo postizanja najbolje vrijednosti za uloženi novac.

GKP Komunalac d.o.o. nije izričito navelo načelo postizanja najbolje vrijednosti za uloženi novac kao mjerilo za izbor najpovoljnije ponude nego je kod svakog postupka nabave utvrđivalo kriterij odabira, te je kao mjerilo za odabir navodilo kriterij najniže cijene, a u jednom postupku ekonomski najpovoljniju ponudu. Niskogradnja d.o.o. isto nije u Općima aktima izričito navelo načelo postizanja najbolje vrijednosti za uloženi novac, ali je pri izboru najpovoljnije ponude u najvećem dijelu nabave vanjskih usluga poštovalo navedeno načelo, jedino je kod nabave savjetodavno-stručnih usluga kao kriterij odabira bila ekonomski najpovoljnija ponuda.⁶⁹ Ovakvo različito određivanje kriterija za izbor ponude revizije možemo povezati s predmetom nabave. Prema Cvrlje,⁷⁰ „povezanost kriterija i predmeta nabave može se promatrati na dvije razine: neposredne povezanosti sa predmetom nabave i važnosti za realizaciju predmeta nabave.“ Zbog ovih razloga poduzeća nekada kao kriterij za odabir najpovoljnije ponude ne određuju kriterij najniže cijene. Komunalac Požega d.o.o. je kao kriterij za odabir ponuda odredio najnižu cijena ili ekonomski najpovoljniju ponudu te je objašnjeno koji se kriteriji primjenjuju ako se naručitelj odluči za kriterij ekonomski najpovoljnije ponude.

GKP Komunalac d.o.o. i Niskogradnja d.o.o. imaju pisane dokaze da su i na koji način istražili tržište nabave i pribavili što je moguće više informacija o uslugama koje namjeravaju nabaviti. Ovakvim detaljnim posvećivanjem analizi i pridržavanjem uputa za provođenje nabave, poduzeće je moglo dobiti detaljniji uvid u stanje na tržištu te procijeniti planirani trošak. Primjerice, Niskogradnja d.o.o. je u određenim postupcima nabave u dokumentaciji za nadmetanje koja je predmet revizije zbog utvrđivanja sposobnosti gospodarskog subjekta, odredilo dokaze koje ponuditelj mora ispuniti i dokaze koje moraju priložiti kako bi dokazali svoju sposobnost za primjereno izvršenje tražene usluge. Dokazi sposobnosti koje su ponuditelji trebali ispuniti i koji su navedeni u pozivima za dostavu ponuda nisu isključujući i

⁶⁹ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Niskogradnja d.o.o., dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

⁷⁰ Cvrlje, M., (2005.), „Javna nabava – odabir najpovoljnije ponude“, Računovodstvo i financije, 2005/5

omogućavaju ponuditeljima slobodnu konkurenciju.⁷¹ Međutim, kod provođenja postupka jednostavne nabave za pojedine robe, radove i usluge odabrani su izvođači koji su izvodili radove i usluge u prethodnim razdobljima i koji se nalaze najbliže sjedištu društva, što je s razumljivo jer društvo vjerojatno ima prethodna pozitivna iskustva s određenim ponuđačima i mogućnost brzog izvršenja određenog zahtjeva. Nadalje, postoji mogućnost da je društvo sklopilo ugovor o navedenoj nabavi ako taj gospodarski subjekt obavlja i neke druge usluge za društvo pa na osnovu prethodnog iskustva, ova je samo dopuna postojećeg ugovora. No s druge strane, ako je društvo sklopilo ugovor primjerice iz razloga što pretpostavljaju da na njihovom području nema drugog zainteresiranog ponuditelja, moguće je zaključiti da nisu dovoljno istražili tržište ili da namjerno pogoduju tom ponuđaču, čime nije postignuta najbolja vrijednost za uloženi novac.

U reviziji Niskogradnje d.o.o. je pregledano 17 postupaka nabave, za koje je prikupljeno ukupno 36 ponuda, a zaključeno ukupno 26 ugovora o nabavi, što bi značilo da je za svaki postupak prosječno prikupljena jedna odnosno dvije ponude. U analiziranom razdoblju provedeni su otvoreni postupci javne nabave male vrijednosti i zaključen je okvirni sporazum na dvije godine s jednim gospodarskim subjektom koji ispunjava sve uvjete, no za postupak koji nije provedena elektronička dražba.⁷² U 2014. je ugovor je sklopljen s jedinim ponuđačem, dok su u 2016. primljene tri ponude, od kojih je odabrana ona s najnižom cijenom jer je kriterij odabira ponude osim zahtijevane odgovarajuće sposobnosti ponuditelja bila i najniža cijena. Bez obzira što je pristigla samo jedna ponuda, zapisnikom povjerenstva za pregled i ocjenu ponuda uočeno je da su primjereno obrazloženi razlozi za odabir ponude nakon koje su zaključeni okvirni sporazumi.

Komunalac Požega d.o.o. je prije pokretanja i objave postupka nabave komunalnih vozila provelo prethodno javno savjetovanje sa zainteresiranim gospodarskim subjektima za predmet nabave.⁷³ Iako nije provedeno detaljno istraživanje tržišta jer o tome društvo ne može prikazati dokaze da je provelo, ovakvim ipak konkretnim pozivom na javno savjetovanje, izabrani način nabave je u provedenim postupcima javne nabave omogućio najveću razinu konkurentnosti u danim okolnostima. U promatranom razdoblju, kod društva Komunalac Požega d.o.o., udjel rashoda za vanjske usluge imaju tendenciju blagog rasta. Za djelatnost gospodarenja otpadom,

⁷¹ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Niskogradnja d.o.o., dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

⁷² Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Niskogradnja d.o.o., dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

⁷³ <https://www.komunalac-pozega.hr/informacije/javna-nabava/javna-nabava> [datum pristupanja: 10.01.2020.]

izravni rashodi za vanjske usluge iznose 41,9% ukupnih rashoda za vanjske usluge. Iako je društvo upoznato s navedenom činjenicom, društvo nema pisane dokaze da je u 2015. i 2016. istraživalo mogućnost snižavanja troškova, vodeći računa o postizanju poboljšanja kvalitete usluga koje pruža. Nadalje, društvo je tijekom promatranog razdoblja provelo tri otvorena postupka javne nabave usluga čijom je primjenom osigurano da s mogu javiti svi zainteresirani subjekti i dostaviti ponude, međutim za nabavu usluga održavanje aplikacijskog sustava društvo je uputilo poziv za dostavu ponude jednom gospodarskom subjektu s kojim su zatim zaključeni godišnji ugovori.⁷⁴ Iako je moguće zaključiti da navedenom nabavom usluge nije postignuta dovoljna razina konkurentnosti, opravdani razlog za ovakvo postupanje je što društvo već koristi aplikacijski sustav tog subjekta te su vjerojatno zadovoljni istim, ali i postoji mogućnost da bi promjena aplikacijskog sustava imala daleko veći financijski utjecaj nego održavanje postojećeg.

Čistoća d.o.o. nije temeljito istražila tržište nabave niti je na internetskim stranicama objavljivala pozive za dostavu ponuda. Za 21 postupak jednostavne nabave koji je obuhvaćen revizijom, društvo je uputilo poziv za dostavu ponuda prema 63 gospodarska subjekta, što je prosječno tri poziva za dostavu ponuda.⁷⁵ Kako je navedeno, društvo je uputilo poziv za dostavu ponuda, ali nisu na internetskim stanicama objavili poziv za dostavu ponuda. Da su objavili poziv za dostavu ponuda i temeljno proveli istraživanje tržišta, mogli su saznati za više potencijalnih subjekata koji možda mogu obaviti uslugu ili ponuditi proizvod. Samim time društvo bi upoznalo subjekt koji bi im možda mogao kasnije ponuditi neku drugu uslugu ako ne može onu koju društvo trenutno zahtijeva. Veći broj potencijalnih ponuditelja dovodi do povećanja konkurentnosti, a time i mogućeg smanjenja cijene.

Vanjske usluge koje je Čistoća d.o.o. nabavljalo od drugih trgovačkih društava su:

- usluge prijevoza zaposlenika na posao i s posla, za koje je svake godine proveden otvoren postupak javne nabave i na koje je u tri promatrane godine ukupno pristiglo sedam ponuda,
- usluge otpreme računa, za koje je također proveden otvoren postupak javne nabave,
- usluge zaštita osoba i imovine za koje je primijenjen poseban postupak zaključivanja ugovora o javnim uslugama prema popisu iz Dodatka II. B,

⁷⁴ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Komunalac Požega d.o.o., str 9, <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

⁷⁵ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Čistoća d.o.o., str 11-12, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

- javnobilježničke usluge su obavljene bez primjene postupaka nabave.⁷⁶

Razlozi za odabir najpovoljnije ponude su u GKP Komunalac d.o.o. i Niskogradnja d.o.o. u zapisnicima o pregledu i ocjeni ponuda dostatno i odgovarajuće obrazloženi, a dokumentacija o nabavi je dostupna, pregledna i omogućuje jednostavno praćenje tijeka nabave. Iako je Čistoća d.o.o. nema dovoljno dobro uređen postupak nabave, razlozi za izbor najpovoljnije ponude su dostatno i odgovarajuće obrazloženi jer je kao kriterij odabira navedena najniža cijena.⁷⁷ Uz navedeno društvo, niti Komunalac Požega d.o.o. nije mogao dostatno i odgovarajuće obrazložiti razloge za nabavu određenih usluga zbog toga što ranije korake nisu ispravno napravili, počevši od toga da Općim aktima nisu primjereno uredili postupke nabave, do toga da ne istraživanjem tržišta nabave nije postignuta najveća razina konkurentnosti. Niskogradnja d.o.o. je za nabavu dostavnog vozila provela jedan postupak bagatelne nabave, za koji je na adrese tri ponuditelja odaslan poziv za dostavu ponuda ali nije primljena niti jedna ponuda, zbog čega je postupak poništen te je nabava obavljena izravnim ugovaranjem s jednim ponuditeljem.

Prema kriterijima Državnog ureda za reviziju u području izbora najpovoljnije ponude, sva analizirana društva zadovoljavaju kriterije o posjedovanju potrebne dokumentacije za nabavu. Dokumentacija o nabavi je dostupna, pregledna i omogućuje jednostavno praćenje tijeka nabave. U dokumentaciji za nadmetanje navedeni su svi potrebni elementi poziva, među kojima jamstvo za ozbiljnost ponude i uredno ispunjenje ugovora.

U području revizije izbor najpovoljnije ponude, GKP Komunalac d.o.o. i Niskogradnja d.o.o. nisu udovoljili svako po jedan kriterij dok Čistoća d.o.o. i Komunalac Požega d.o.o. nisu udovoljili pet kriterija.

4.2.3. Postizanje planiranih ciljeva

Nakon analizirane potrebe za nabavom usluga i izbora najpovoljnije ponude, prema sljedećem području revizije, analizirano je da li su društva postigla planirane ciljeve nabave te je napravljena tablica u kojoj su prikazana sva analizirana društva, a u kojoj je na temelju izvještaja Državnog ureda za reviziju prikazano koje kriterije pojedino društvo ispunjava.

⁷⁶ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Čistoća d.o.o., str 12, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

⁷⁷ <https://cistoca-split.live.sistemi.hr/o-nama/javna-nabava> [datum pristupanja: 10.01.2020.]

Tablica 17 Prikaz ispunjavanja unaprijed zadanih kriterija u području postizanje planiranih ciljeva nabave odabranih trgovačkih društava

GKP KOMUNALAC	NISKOGRADNJA	ČISTOĆA	KOMUNALAC POŽEGA
Ugovorene isključivo usluge predviđene dokumentacijom o nabavi			
+	+	+	+
Ugovor sadrži detaljnu specifikaciju usluga			
+	+	+	+
Ugovor sadrži kaznene odredbe za slučaj neispunjenja obveza			
-	+	+	+
Iz računa je jasno vidljiva specifikacija vrste, cijene i količine pruženih usluga			
+	+	+	+
Vrste, količine i cijene usluga mogu se usporediti s podacima u dokumentaciji			
+	+	+	+
Pri preuzimanju provjerena kvaliteta isporučenih usluga			
+	+	+	+
Usluge su obavljene u skladu s ugovorenim rokovima, a plaćanje u skladu s ugovorenim uvjetima			
+-	+	+	+

Izvor: vlastita izrada prema podacima iz Izvješća o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u trgovačkim društvima za 2018. godinu, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018> , [datum pristupanja: 20.06.2021.]

Prema području revizije postizanje planiranih ciljeva nabave, analizirano je jesu li postignuti planirani ciljevi provedbe postupaka nabave. Analizom je utvrđeno da su sva društva ugovor s dobavljačima nakon provedenih postupaka nabave zaključila isključivo za usluge predviđene dokumentacijom o nabavi, a sve ugovorene usluge su detaljno specificirane u ugovoru. Detaljnom specifikacijom usluga u ugovoru i u narudžbenici smanjen je rizik obavljanja usluga koje nisu bile predviđene.

Sva društva ispunjavaju kriterij da računi za usluge sadrže detaljnu specifikaciju obavljenih usluga, s vrstama, količinama i jediničnim cijenama pružene usluge, i da su svi podaci iz računa usporedivi s podacima sadržanim u dokumentaciji o nabavi i ugovoru. Revizijom je uočeno da Niskogradnja d.o.o. osim kod okvirnih sporazuma zaključenih po provedenom otvorenom postupku javne nabave, ostali ugovori o nabavi usluga ne sadrže klauzulu o očekivanoj razini kvalitete usluge.

GKP Komunalac d.o.o. je zaključilo nekoliko ugovora s dobavljačima usluga, a u kojim nisu sadržane ugovorne kazne za slučaj neispunjavanja ili neodgovarajućeg ispunjavanja obveze. Kod Niskogradnje d.o.o. ugovori o nabavi sadrži odredbu o jamstvu za dobro ispunjenje ugovora, ali društvo nije u cijelosti objavilo i priložilo sve potrebne dijelove ugovora o nabavi jer oni ne sadrže detaljnu specifikaciju usluga, odnosno predmet ugovora određen je u većini

slučajeva ponudama i troškovnicima, a društvo je u postupku revizije ispravilo ove greške.⁷⁸ Čistoća d.o.o. je za određene usluge tražilo jamstvo za uredno ispunjenje ugovora, gdje su na temelju sklopljenih ugovora, davatelji usluga društvu dostavili garanciju poslovne banke. Ovim postupkom rizik neispunjenja obveza je smanjen na minimum, a poduzeće je sigurno da će u slučaju neispunjenja uvjeta biti financijski osigurano. Komunalac Požega d.o.o. je kod nabave vanjskih usluga ugovorio kazne za slučaj neispunjavanja ili neodgovarajućeg ispunjavanja obveza, koje se odnose na činjenicu ako izvršitelj ne ispuni svoju obvezu u ugovorenom roku dužan je i obvezuje se platiti na ime penala dva promila dnevno od ugovorene vrijednosti,⁷⁹ ali do kašnjenja nije došlo pa samim time niti do naplate kazne.

Sva analizirana društva su prilikom preuzimanja provjerila kvalitetu isporučenih usluga. Dodatno, Niskogradnja d.o.o. osim što je pri preuzimanju provjerila kvalitetu isporučenih usluga, za to su sastavili i zapisnike o preuzimanju usluga koji su potpisani od strane odgovornih osoba za preuzimanje usluga.⁸⁰

U svim društvima su usluge obavljene u skladu s ugovorenim rokovima, a kod Niskogradnja d.o.o., Čistoća d.o.o. i Komunalac Požega d.o.o. i plaćanja u skladu s ugovorenim uvjetima. Jednino GKP Komunalac d.o.o. nije poštovalo ugovorene rokove plaćanja pojedinih obavljenih usluga, što predstavlja potencijalni rizik za poslovanje društva jer može se desiti da isporučitelj odbije raditi za nekoga tko ispunjava ugovorene rokove pa bi time društvo bilo u problemu ako ne bi moglo naći drugog isporučitelja.

Zaključno, prema zadnjem području revizije, postizanje planiranih ciljeva nabave, revizijom je utvrđeno da su sva društvo nabavom vanjskih usluga u najvećem dijelu postigla planirane ciljeve nabave te su usluge pružene na pravi način. Kao što je moguće vidjeti u Tablici 17, jedino GKP Komunalac d.o.o. nije ispunilo kriterij da bi ugovor trebao sadržavati kaznene odredbe za slučaj neispunjena obveza, a u provedenoj analizi je uočeno da to nije bio slučaj u svim ugovorima nego u samo nekim. Sve ostale kriterije su sva druga analizirana društva ispunjavala pa je moguće zaključiti da u području revizije postizanje planiranih ciljeva društva zadovoljila najviše kriterija.

⁷⁸ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Niskogradnja d.o.o., dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

⁷⁹ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Komunalac Požega d.o.o., str 13, <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

⁸⁰ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Niskogradnja d.o.o., str 11-16, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

4.3. Ocjena učinkovitosti korištenja vanjskih usluga, prijedlozi Državnog ureda za reviziju za poboljšanje te očitovanje subjekata revizije

Kako bi bilo moguće donijeti jednak zaključak o svim provedenim analizama i kako bi ti podaci mogli biti usporedivi, potrebno je odrediti kriteriji prema kojima će se ocjenjivati učinkovitost korištenja vanjskih usluga.

Ocjena učinkovitosti korištenja vanjskih usluga se izražava na sljedeći način:

1. Društvo je koristilo vanjske usluge svrhovito i ekonomično. Nekoliko je uvjeta koje društvo treba ispuniti da bi ocjena učinkovitosti korištenja vanjskih usluga svrhovita i ekonomična. Ako društvo potrebe za nabavom usluga potpuno obrazloži, navede planirane ciljeve koji su zatim nabavom i ispunjeni, odnosno usluge pružene na odgovarajući način, a uz sve to da je pri izboru najpovoljnije ponude poštovano načelo postizanja najbolje vrijednosti za uloženi novac tada je razvidno da je nabava opravdana.
2. Društvo je koristilo vanjske usluge svrhovito i ekonomično, pri čemu su potrebna određena poboljšanja. Ova ocjena učinkovitosti korištenja vanjskih usluga znači da su utvrđene određene slabosti i propusti, pri čemu se nekoliko danih preporuka može odnositi na područja visokog rizika. Područja visokog rizika su područja u kojima su uočene značajne slabosti za koje je potrebna pravodobna reakcija uprave.
3. Društvo nije koristilo vanjske usluge svrhovito i ekonomično, te su potrebna značajna poboljšanja. U slučaju kada su kod analiziranog društva utvrđene značajne slabosti i propusti, pri čemu se nekoliko danih preporuka može odnositi na područja visokog i vrlo visokog rizika, tada se može reći da društvo nije vanjske usluge koristilo svrhovito i ekonomično. Zbog toga što se radi o ozbiljnim slabostima unutarnjih kontrola ili pitanjima upravljanja rizicima, propusti u ovom području zahtijevaju žurnu reakciju uprave.
4. Društvo nije koristilo vanjske usluge svrhovito i ekonomično, jer ciljevi nabave usluga nisu postignuti. Zadnju, najlošiju ocjena učinkovitosti korištenja vanjskih usluga, dobiju društva kod kojih su utvrđene značajne slabosti i propusti. Uočeni nedostaci mogu se odnositi na područja vrlo visokog rizika te grubo nepoštivanje propisa i općih akata kojima je uređena nabava usluga.⁸¹

U analiziranim izvještajima Državnog ureda za reviziju o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u trgovačkim društvima, trgovačka društva GKP Komunalac d.o.o.

⁸¹ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u trgovačkim društvima, str 7, <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

i Niskogradnja d.o.o. su koristila vanjske usluge svrhovito i ekonomično. Iako su kod oba društva uočene određene slabosti i propusti, ovu ocjenu se moguće dobiti ako uočene slabosti i propusti ne utječu znatno na svrhovitost i ekonomičnost korištenja vanjskih usluga.

Kod GKP Komunalac d.o.o. obavljenom revizijom utvrđen je nekoliko propusta. Propusti se odnose na sva tri područja revizije: određivanje potreba, izbor najpovoljnije ponude i postizanje planiranih ciljeva. Kao što je već u analizi korištenja vanjskih usluga napisano, društvo nije na mrežnim stranicama objavilo upute kojima je uređena nabava usluga i postupanje prilikom nabave i skladištenja robe kojom je uređena nabava usluga u vrijednosti jednakoj ili većoj od 20.000,00 kn, a manjoj od 70.000,00 kn, a što društvo nije objavilo. U području revizije izbor najpovoljnije ponude evidentirani su propusti da u aktima društva nije utvrđeno načelo postizanja najbolje vrijednosti za uloženi novac kao mjerila za izbor najpovoljnije ponude i planiranje nabave usluga u vrijednosti jednakoj ili većoj od 20.000,00 kn, a manjoj od 200.000,00 kn. Također, za nabavu ovih usluga u općim aktima nije kao mjerilo za izbor najpovoljnije ponude izričito navedeno načelo postizanja najbolje vrijednosti za uloženi novac te u svim nabavama nisu bile ugovorene kaznene odredbe za slučaj neispunjavanja ili neodgovarajućeg ispunjavanja obveza.⁸² Društvo je prihvatilo nalaz Državnog ureda za reviziju za sve predložene preporuke navodeći da je za svaki provedeni postupak nabave postignuta najbolja vrijednost za uloženi novac, ali će dopuniti opće akt na način da će se kao mjerilo za izbor najpovoljnije ponude utvrditi načelo postizanja najbolje vrijednosti za uloženi novac. Također, navode da ugovori koji ne sadrže ugovorne kazne sklopljeni s provjerenim i pouzdanim poslovnim partnerima s kojima su ranije surađivali te stoga nisu sumnjali u potpuno i odgovarajuće ispunjenje ugovora.⁸³

Kod trgovačko društva Niskogradnja d.o.o. uočeni propusti se također odnose na sva tri područja revizije. Iako je društvo potrebe za nabavom vanjskih usluga koje su potrebne za redovito obavljanje djelatnosti društva odredilo financijskim planom i planom nabave, propusti su uočeni u praćenju ostvarivanja razine/količine pruženih komunalnih usluga, podacima o jediničnim troškovima i otvorenoj konkurentnosti postupaka nabave. Propusti se odnose i na nemogućnost usporedbe planiranih i ostvarenih razina/količina komunalnih usluga u godišnjim

⁸² Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Gradsko komunalno poduzeće Komunalac d.o.o., str 14, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

⁸³ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Gradsko stambeno komunalno Komunalac d.o.o., str 14-15, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

izvješćima o poslovanju društva te na nedostatak jediničnih troškova pojedinih usluga koje pruža. Za područje revizije izbor najpovoljnije ponude za nabavu vanjskih usluga uočeni su propusti koji se odnose na utvrđivanje načela postizanja najbolje vrijednosti za uloženi novac kao mjerilo za izbor najpovoljnije ponude, gdje je kod nabave usluga je pri izboru najpovoljnije ponude korišteno mjerilo najniže cijene. Kao i kod prethodno analiziranog društva, kod Niskogradnja d.o.o. su također uočeni propusti jer ugovori o nabavi usluga ne sadrže detaljniju specifikaciju usluga i ne sadrže klauzulu o očekivanoj razini kvalitete usluga.⁸⁴ Društvo je prihvatilo preporuke Državnog ureda za reviziju, a za uočene propuste su napomenuli da je procjena razine/količine komunalnih usluga koje pruža vrlo teška zbog same vrste usluge jer ovisi o vremenskim prilikama i izvanrednim okolnostima, ali Državni ured za reviziju ostaje kod dane preporuke u vezi s praćenjem ostvarenja razine/količine pruženih komunalnih usluga.

Nakon svega navedenog, jasno da je u analizi korištenja vanjskih usluga poduzeća smiju postojati određene slabosti i propusti a da poduzeće i dalje bude ocijenjeno kako vanjske usluge koristi svrhovito i ekonomično.

Preostala dva analizirana društva, Čistoća d.o.o. i Komunalac Požega d.o.o. su od Državnog ureda za reviziju o provedenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga dobili ocjenu da društva vanjske usluge koriste svrhovito i ekonomično, no potrebna su određena poboljšanja.

Kod trgovačkog društva Čistoća d.o.o. obavljenom revizijom utvrđene su nepravilnosti i propusti koji se odnose na određivanje potreba i izbor najpovoljnije ponude. Propusti se odnose na ne promicanje potpune i otvorene konkurentnosti postupaka nabave te utvrđivanje nižih pragova vrijednosti za nabavu roba, radova i usluga za koje nije potrebna provedba postupaka nabave. U području izbora najpovoljnije ponude kod izbora najpovoljnije ponude za nabavu vanjskih usluga propusti se odnose na nepostojanje pisanih dokaza o istraživanje tržišta nabave niti su pribavili što je moguće više informacijama o uslugama koje namjeravaju nabaviti te na izabrani način nabave kojim nije postignuta najveća razina konkurentnosti.⁸⁵ Društvo je prihvatilo preporuke Državnog ureda za reviziju te navode da će unutarnjim aktom odrediti niže pragove vrijednosti za nabavu robe, radova i usluga. Također, ubuduće će sve pozive za

⁸⁴ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Niskogradnja d.o.o., str 17, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

⁸⁵ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Čistoća d.o.o., str 16-17, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

dostavu ponuda objavljivati na svojim internetskim stranicama, a poziv za dostavu ponuda će se upućivati većem broju ponuditelja.

Kod trgovačkog društva Komunalac Požega d.o.o. obavljenom revizijom utvrđene su nepravilnosti i propusti koji se odnose na određivanje potreba i izbor najpovoljnije ponude. Za područje određivanje potreba utvrđeno je da društvo nije odredilo godišnju količinu usluge prikupljanja komunalnog otpada i drugih komunalnih usluga koje planira pružiti te je ukazano na važnost praćenja ostvarenih količina u odnosu na pružene. Društvo nije provelo istraživanje o mogućnosti snižavanje troškova te nije promicalo potpunu i otvorenu konkurentnost postupaka nabave usluga i predloženo je da se poziv za dostavu ponuda upućuje većem broju ponuditelja. Nadalje, u području revizije izbor najpovoljnije ponude utvrđeni su nedostaci koji se odnose na načelo postizanja najbolje vrijednosti za uloženi novac jer je kriterij za odabir ponuda bila najniža cijena, ali i ekonomski najpovoljnija ponuda. Također, društvo nema pisane dokaze o istraživanju tržišta i u pojedinim postupcima jednostavne nabave utvrđeno je nepostizanje najveće razine konkurentnosti u izabranim načinima nabave usluga.⁸⁶ Društvo je prihvatilo preporuke Državnog ureda za reviziju. Navode da će preciznije planirati i pratiti ostvarenje količina pruženih usluga u odnosu na planirane, istražiti mogućnost snižavanje troškova i da će ubuduće prikupljati dokaze o obavljenom istraživanju tržišta prije pokretanja postupaka nabave.

Nakon provedene analize ocjene učinkovitosti korištenja vanjskih usluga možemo zaključiti da sva društva imala određene nedostatke i propuste. Dva analizirana društva su vanjske usluge koristila svrhovito i ekonomično, a dva društva su koristila svrhovito i ekonomično, ali pri čemu su potrebna određena poboljšanja. Državni ured za reviziju ocjenjuje da bi se provedbom navedenih preporuka povećala otvorenost i konkurentnost, postigla najbolja vrijednost za uloženi novac te postigli planirani ciljevi korištenja vanjskih usluga na svrhovit i ekonomičan način.

⁸⁶ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Komunalac Požega d.o.o., str 17-18, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

5. ZAKLJUČAK

Uloga Državnog ureda za reviziju kao vrhovne revizijske institucije u Republici Hrvatskoj svakako predstavlja važan element kontrole korištenja sredstava iz proračuna koji se koriste za financiranja javnih potreba i poboljšanje kvalitete života građana.

Nakon provedene analize financijskih izvještaja gdje je utvrđeno da su sva analizirana poduzeća osnovana u svrhu pružanja komunalnih i drugih usluga radi kojih je osnovano, na području grada i/ili općina koje su osnivači društva te da društva pružaju i druge usluge za koje je registrirano i od njih ostvaruje poslovne prihode. Analizom je utvrđeno da su sva društva u promatranom razdoblju od 2015. do 2017. godine ostvarivale veće prihode nego što su im bili rashodi, osim što je Gradsko komunalno poduzeće Komunalac d.o.o. u 2017. godini ostvarilo veće rashode nego što je imalo prihode te je u toj godini ostvaren gubitak i pokazatelj ekonomičnosti ukupnog poslovanja im je bio manji od 1. Gubitak je pokriven ostvarenom dobiti iz prethodnih razdoblja, a upravo je na ovom primjeru prikazana važnost kontrole rashoda.

U analizi izvješća Državnog ureda za reviziju o provedenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u trgovačkim društvima uočena je važnost provođenja revizije učinkovitosti. Kako je već spomenuto, svim društvima su osnivači gradovi i općine na kojem području društva pružaju komunalne i druge usluge te ostvaruju prihode od tih usluga. Zbog toga što ti prihodi nastaju od usluga pruženih stanovnicima tog mjesta, važno je transparentno praćenje trošenja javnih sredstava kojima se financiraju društva. Područja revizije Državnog ureda za reviziju bila su određena prema vrijednosno značajnijim rashodima za vanjske usluge, vrijednosti nabave i ocjeni rizika koji ta usluga donosi. Važnost je stavljena na poštivanje zakona i propisa prilikom provođenja postupaka nabave u kojemu je uočeno da sva analizirana društva nisu općim aktima, pravilnicima i drugim propisima odredili sve bitne elemente određenog postupka, a najviše je primijećeno da nisu napravili analizu tržišta kako bi istražili mogućnost snižavanja troškova. Sva analizirana društva nisu u svim postupcima provedbe nabave postizala najveću razinu konkurentnosti jer u godišnjim planovima nisu detaljnije objavila plan pojedinačnih nabava te nisu na internetskim stranicama društva objavila prijavu za postupak predaje ponuda kojom bi se omogućilo svim zainteresiranim ponuditeljima da podnesu ponude u roku za podnošenje ponuda i time bi se povećala konkurentnost.

Iako su kod svih društava uočeni određeni nedostaci i propusti, prema nalazu izvještaja o obavljenoj reviziji učinkovitosti Gradsko komunalno poduzeće Komunalac d.o.o. i Niskogradnja d.o.o. su ocijenjeni da su vanjske usluge koristili svrhovito i ekonomično, a Čistoća d.o.o. i Komunalac Požega d.o.o. su ocijenjena da su vanjske usluge koristili svrhovito i ekonomično ali pri čemu su potrebna određena poboljšanja. Nakon provedene revizije učinkovitosti, prema preporukama Državnog ureda za reviziju, sva društva na svojim internetskim stranicama objavljuju godišnja izvješća, planove nabave, postupke provedbe javne nabave i jednostavne nabave te registar sklopljenih ugovora. Državni revizori analizirali su područja revizije prema zadanim kriterijima, a neka društva određeni kriterija ispunjavaju samo formom i upitna je provedba daljnjih procesa nabave prema nedovoljno razrađenim uputama. Nadalje, uočena je važnost uvođenja sustava koji bi bio postojao u svim društvima i ustanovama koji se financiraju iz proračuna odnosno koja su u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Primjerice, kada bi postojao sustav koji bi od svih takvih društava zahtijevao da sami ispune obrasce koji su oblikovani kao kriteriji analizirani u Tablici 15, Tablici 16 i Tablici 17, postojala bi velika baza podataka na razini cijele države o tome koja društva ispunjavaju zadane kriterije. Navedeno je moguće tražiti ne samo za korištenje vanjskih usluga nego i u svim segmentima poslovanja, a u svrhu ujednačenosti kriterija koji bi bili mjerljivi i usporedivi na svim razinama poslovanja. Uvođenje navedenih prijedloga bi smanjilo opseg posla Državnog ureda za reviziju koji bi mogao kontrolirati samo ona društva koja ne ispunjavaju zadane kriterije. Do tada je najvažnije informirati sve korisnike o tome da bi trebali kontrolirati vlastite procese nabave, odnosno da bi trebali na racionalan način koristiti sredstva iz ograničenog proračuna.

Iz svega navedenog moguće je zaključiti da je važno provoditi reviziju učinkovitosti ne samo vanjskih usluga nego i učinkovitosti svih ostalih usluga koje se financiraju javnim sredstvima, a sve u svrhu povećanja konkurentnosti i snižavanja troškova, odnosno što racionalnijeg upravljanja ograničenim resursima.

LITERATURA

1. Akrap, V., Čoh Mikulec, B., Kasum, V., Kordić, H., Krasić, Š., Mamić Sačer, I., Pernar, L., Rogošić, N., Serdarušić, J., Sever, S., Žager, L.; Državna revizija, Masmedia, 2009.
2. Brkić, K., (2007), „Kada se mora poništiti postupak javne nabave?“, Financije i porezi: časopis za poduzeća i banke, obrtnike, proračune i proračunske korisnike, neprofitne i ostale organizacije, 2007/4
3. Cvrlje, M., (2005.), „Javna nabava – odabir najpovoljnije ponude“, Računovodstvo i financije, 2005/5
4. Elektronički oglasnik javne nabave Republike Hrvatske, dostupno na: <https://eojn.nn.hr/Oglasnik/>, [datum pristupanja: 12.09.2020.]
5. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti javne nabave u trgovačkim društvima u vlasništvu Republike Hrvatske, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2017>, [datum pristupanja: 05.09.2020.]
6. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Čistoća d.o.o., dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]
7. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Gradsko komunalno poduzeće Komunalac d.o.o, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]
8. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu poduzeće Komunalac Požega d.o.o, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]
9. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u društvu Niskogradnja d.o.o, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]
10. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti korištenja vanjskih usluga u trgovačkim društvima za 2018. godinu, dostupno na: <https://www.revizija.hr/hr/izvjesca/revizija-2018>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]
11. Odluka o donošenju Strategije razvoja elektroničke javne nabave u Republici Hrvatskoj 2013. - 2016- godine, Narodne novine 54/2013, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_05_54_1098.html [datum pristupanja: 10.09.2020.]

12. Registar godišnjih financijskih izvještaja - javna objava: Čistoća d.o.o., Revidirani financijski izvještaji za 2015. godinu, dostupno na <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]
13. Registar godišnjih financijskih izvještaja - javna objava: Čistoća d.o.o., Revidirani financijski izvještaji za 2016. godinu, dostupno na <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]
14. Registar godišnjih financijskih izvještaja - javna objava: Čistoća d.o.o., Revidirani godišnji financijski izvještaji za 2017. godinu, dostupno na <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]
15. Registar godišnjih financijskih izvještaja - javna objava: Gradsko komunalno poduzeće Komunalac d.o.o., Godišnje izvješće i konsolidirani financijski izvještaji za 2015. godinu, dostupno na <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]
16. Registar godišnjih financijskih izvještaja - javna objava: Gradsko komunalno poduzeće Komunalac d.o.o., Godišnje izvješće i konsolidirani financijski izvještaji za 2016. godinu, dostupno na <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]
17. Registar godišnjih financijskih izvještaja - javna objava: Gradsko komunalno poduzeće Komunalac d.o.o., Godišnje izvješće i konsolidirani financijski izvještaji za 2017. godinu dostupno na <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]
18. Registar godišnjih financijskih izvještaja - javna objava: Komunalac Požega d.o.o., Izvješće neovisnog revizora i financijski izvještaji za 2015. godinu, dostupno na <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]
19. Registar godišnjih financijskih izvještaja - javna objava: Komunalac Požega d.o.o., Izvješće neovisnog revizora i financijski izvještaji za 2016. godinu, dostupno na <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]
20. Registar godišnjih financijskih izvještaja - javna objava: Komunalac Požega d.o.o., Izvješće neovisnog revizora i financijski izvještaji za 2017. godinu, dostupno na <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]

21. Registar godišnjih financijskih izvještaja - javna objava: Niskogradnja d.o.o., Bilješke uz financijske izvještaje za 2015. godinu, <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]
22. Registar godišnjih financijskih izvještaja - javna objava: Niskogradnja d.o.o., Bilješke uz financijske izvještaje za 2016. godinu, <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]
23. Registar godišnjih financijskih izvještaja - javna objava: Niskogradnja d.o.o., Bilješke uz financijske izvještaje za 2017. godinu, <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>, [datum pristupanja: 10.01.2020.]
24. Revizijski standardi INTOSAI, točka 40., dostupno na: <http://www.revizija.hr/UserFiles/File/zakoni-akti/revizijski-standardi-intosai.pdf>,
25. Statističko izvješće o javnoj nabavi u Republici Hrvatskoj za 2015. godinu, dostupno na http://www.javnanabava.hr/userdocsimages/Statisticko_izvjesce_JN-2015.pdf [datum pristupanja: 22.08.2020.]
26. Statističko izvješće o javnoj nabavi u Republici Hrvatskoj za 2016. godinu, dostupno na: http://www.javnanabava.hr/userdocsimages/Statisticko_izvjesce_JN-2016-5.pdf , [datum pristupanja: 22.08.2020.]
27. Statističko izvješće o javnoj nabavi u Republici Hrvatskoj za 2017. godinu, dostupno na: http://www.javnanabava.hr/userdocsimages/Statisticko_izvjesce_JN-2017.pdf , [datum pristupanja: 22.08.2020.]
28. Zakon o elektroničkom izdavanju računa u javnoj nabavi, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/1163/Zakon-o-elektroni%C4%8Dkom-izdavanju-ra%C4%8Duna-u-javnoj-nabavi> , [datum pristupanja: 12.09.2020.]
29. Zakon o javnoj nabavi, Narodne novine 120/16,mdostupno na: <https://www.zakon.hr/z/223/Zakon-o-javnoj-nabavi> , [datum pristupanja: 20.08.2020.]
30. Zakon o Državnom uredu za reviziju (2019), Narodne novine (25/19), dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/478/Zakon-o-Dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju>
31. Zakon o proračunu, Narodne novine (2015), dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/283/Zakon-o-prora%C4%8Dunu> , [datum pristupanja: 20.08.2020.]
32. Čistoća d.o.o., internetske stranice , dostupno na: <https://www.cistoca-split.hr/> [datum pristupanja: 22.08.2020.]
33. Gradsko komunalno poduzeće Komunalac d.o.o., internetske stranice , dostupno na: <https://komunalac-kc.hr/>, [datum pristupanja: 22.08.2020.]

34. Komunalac Požega d.o.o., internetske stranice , dostupno na: <https://www.komunalac-pozega.hr/> , [datum pristupanja: 22.08.2020.]
35. Niskogradnja d.o.o., internetske stranice, dostupno na : <https://www.niskogradnjapregrada.hr/> [datum pristupanja: 22.08.2020.]

POPIS TABLICA I GRAFIKONA

Popis tablica

Tablica 1 Broj i struktura subjekata koji su objavljivali ugovore u EOJN u 2015., 2016. i 2017. godini	12
Tablica 2 Pokazatelj ekonomičnosti ukupnog poslovanja Gradskog komunalnog poduzeća Komunalac d.o.o., razdoblje 2015. - 2017. godina.....	19
Tablica 3 Pokazatelj ekonomičnosti poslovanja Gradskog komunalnog poduzeća Komunalac d.o.o., za razdoblje 2015. - 2017. godine	19
Tablica 4 Broj zaključenih ugovora i ukupna ugovorena vrijednost nabave vanjskih usluga prema vrsti postupaka nabave za Gradsko komunalno poduzeće Komunalac d.o.o., od 2015. do 2017. godine....	20
Tablica 5 Pokazatelj ekonomičnosti ukupnog poslovanja Niskogradnja d.o.o., za razdoblje 2015. - 2017. godine.....	22
Tablica 6 Pokazatelj ekonomičnosti poslovanja Niskogradnja d.o.o., za razdoblje 2015. - 2017. godine	22
Tablica 7 Broj zaključenih ugovora i ukupna ugovorena vrijednost nabave vanjskih usluga prema vrsti postupaka nabave za Niskogradnja d.o.o., od 2015. do 2017. godine	23
Tablica 8 Pokazatelj ekonomičnosti ukupnog poslovanja Čistoća d.o.o., za razdoblje 2015. - 2017. godine.....	24
Tablica 9 Pokazatelj ekonomičnosti poslovanja Čistoća d.o.o., za razdoblje 2015. - 2017. godine.....	24
Tablica 10 Broj zaključenih ugovora i ukupna ugovorena vrijednost nabave vanjskih usluga prema vrsti postupaka nabave za Čistoća d.o.o., od 2015. do 2017. godine.....	25
Tablica 11 Pokazatelj ekonomičnosti ukupnog poslovanja Komunalac Požega d.o.o., za razdoblje 2015. - 2017. godine	26
Tablica 12 Pokazatelj ekonomičnosti poslovanja Komunalac Požega d.o.o., za razdoblje 2015. - 2017. godine.....	27
Tablica 13 Broj zaključenih ugovora i ukupna ugovorena vrijednost nabave vanjskih usluga prema vrsti postupaka nabave za Komunalac Požega d.o.o., od 2015. do 2017. godine.....	27
Tablica 14 Kriteriji za ocjenu učinkovitosti korištenja vanjskih usluga, prema područjima revizije ...	30
Tablica 15 Prikaz ispunjavanja unaprijed zadanih kriterija u području određivanja potreba za nabavom usluga odabranih trgovačkih društava.....	31
Tablica 16 Prikaz ispunjavanja unaprijed zadanih kriterija u području izbor najpovoljnije ponude za nabavom usluga odabranih trgovačkih društava	38
Tablica 17 Prikaz ispunjavanja unaprijed zadanih kriterija u području postizanje planiranih ciljeva nabave odabranih trgovačkih društava.....	43

Popis grafikona

Grafikon 1 Ukupna vrijednost javne nabave u odnosu na ukupnu vrijednost objavljenih ugovora u razdoblju od 2015. -2017. godine	13
Grafikon 2 Ukupna vrijednost javne nabave u odnosu na ukupnu vrijednost objavljenih ugovora u razdoblju od 2015. - 2017. godine	14

ŽIVOTOPIS

Matea Iveković rođena je u Zagrebu 22.12.1993. godine. Živi u Zaprešiću gdje je završila osnovnu školu Antuna Augustinčića, a Zagrebu je završila Gimnaziju Lucijana Vranjanina.

Ekonomski fakultet u Zagrebu upisuje 2012. godine, gdje je 2018. završila Sveučilišni preddiplomski studij Poslovne ekonomije i stekla akademski naziv sveučilišna prvostupnica ekonomije. U listopadu 2018. godine upisala je Sveučilišni diplomski studij Poslovne ekonomije – smjer Računovodstvo i revizija.

Aktivno se služi engleskim jezikom, a pasivno njemačkim.