Državna revizija javno-privatnog partnerstva- analiza koncesijskog modela

Grbić, Lovre

Master's thesis / Diplomski rad

2020

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://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:148:470988

Rights / Prava: Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 Unported/Imenovanje-Nekomercijalno-Dijeli pod istim uvjetima 3.0

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-29**

Repository / Repozitorij:

REPEFZG - Digital Repository - Faculty of Economcs & Business Zagreb

Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Integrirani preddiplomski i diplomski studij „Poslovna ekonomija“,
smjer: „Računovodstvo i revizija“

DRŽAVNA REVIZIJA JAVNO-PRIVATNOG PARTNERSTVA- ANALIZA KONCESIJSKOG MODELA

Diplomski rad

Lovre Grbić

Zagreb, rujan, 2020.

Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Integrirani preddiplomski i diplomski studij "Poslovna ekonomija",
smjer "Računovodstvo i revizija"

DRŽAVNA REVIZIJA JAVNO-PRIVATNOG PARTNERSTVA-ANALIZA KONCESIJSKOG MODELA

STATE AUDIT OF PUBLIC-PRIVATE PARTNERSHIP-CONCESSION MODEL ANALYSIS

Diplomski rad

Lovre Grbić, 0067512026

Mentor: Prof.dr.sc. Ivana Mamić Sačer

Zagreb, rujan , 2020.

Lovre Grbić
Ime i prezime studenta/ice

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je DIPLOMSKI RAD
(vrsta rada)
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.

Student/ica:

U Zagrebu, 10. 9. 2020

(potpis)

SAŽETAK I KLJUČNE RIJEČI

Uz reviziju financijskih izvještaja koju provode komercijalna revizija i državna revizija, specifičnost državne revizije je i u provođenju revizije učinkovitosti. Jedan od oblika revizije učinkovitosti je revizija javno-privatnog partnerstva. Temeljna značajka javno-privatnog partnerstva je suradnja između javnog i privatnog sektora. Uloga državne revizije kao vrhovne revizijske institucije je ocjena učinkovitosti, efikasnosti i efektivnosti odabira ovog modela za određene projekte. Cilj ovog rada je prikazati temeljne značajke državne revizije, pojasniti model javno-privatnog partnerstva, njegove prednosti, nedostatke te rizike povezane sa provedbom istog. Uz sami koncept javno-privatnog partnerstva skrenut će se i dodatna pozornost na INTOSAI smjernice kod provedbe procesa javno-privatnog partnerstva te metode koje se koriste za ocjenu učinkovitosti i ispravnosti odabira navedenog modela.

Temelj provedene analize metodologije i načina rada državne revizije jesu Izvješća o obavljenoj reviziji učinkovitosti provedbe ugovora o koncesiji autoceste Zagreb-Macelj te Istarskog ipsilona. Navedena izvješća napravljena su od strane Državnog ureda za reviziju krajem 2019. godine.

Ključne riječi: državna revizija, revizija učinkovitosti, javno-privatno partnerstvo, autocesta Zagreb-Macelj, Istarski ipsilon

ABSTRACT AND KEYWORDS

The audits of financial statements are done by both commercial and state audits. However, the state audits' specialty consists in doing performance audits as well. One of the types of performance auditing is audit of public-private partnerships. The Key feature of public-private partnerships is the cooperation between public and private sector. As the supreme audit institution, the role of state auditing is to evaluate economy, efficiency and effectiveness of choosing this model for a certain project. The goal of this thesis is to describe all of the features of state auditing, to explain the public- private partnership model with its pros and cons, as well as the risks of implementation. The objective is also to present INTOSAI standards in relation with public-private partnership as well as the methods used for evaluating performance and correctness of choosing this model.

The basis of conducted analysis of the methodology and working manners of the state audit are Reports of done performance audit of contract implementation of highway Zagreb- Macelj and Istrian Y concession model. Those reports were written by State audit in late 2019.

Keywords: state audit, performance audit, public-private partnership, Zagreb-Macelj highway, Istrian Y

Sadržaj

1. UVOD.....1
1.1. Predmet i cilj rada 1
1.2. Izvori i metode prikupljanja 1
1.3. Sadržaj i struktura rada.....2
2. POJAM I ZNAČENJE REVIZIJE S NAGLASKOM NA DRŽAVNU REVIZIJU 3
2.1. Pojam i vrste revizije 3
2.2. Funkcija državne revizije i vrhovnih revizijskih institucija 7
2.3. Vrste državne revizije.....10
2.3.1. Financijska revizija.....10
2.3.2 Revizija učinkovitosti.....16
2.3.3 Revizija usklađenosti 20
2.4 Specifičnosti državne revizije 21
3. POJAM I ZNAČENJE JAVNO-PRIVATNOG PARTNERSTVA 24
3.1 Pojam i oblici javno-privatnog partnerstva.....24
3.1.1 Oblici javno-privatnog partnerstva.....28
3.2 Prednosti, nedostatci i rizici u javno-privatnom partnerstvu 31
3.2.1 Prednosti javno-privatnog partnerstva.....31
3.2.2 Nedostatci javno-privatnog partnerstva 32
3.2.3 Rizici javno-privatnog partnerstva 33
4. REVIZIJA JAVNO-PRIVATNOG PARTNERSTVA KAO MJERA ZAŠTITE JAVNIH FINANCIJA.....36
4.1 INTOSAI smjernice za provedbu revizije procesa javno-privatnog partnerstva 36
4.2 Instrumenti ocjene učinkovitosti i ispravnosti izbora modela javno-privatnog partnerstva.....39
4.2.2 Komparator troškova javnog sektora kao instrument ocjene učinkovitosti i ispravnosti izbora JPP.....42
5. ANALIZA ODABRANIH IZVJEŠĆA DRŽAVNE REVIZIJE UČINKOVITOSTI KONCESIJSKOG MODELA JAVNO-PRIVATNOG PARTNERSTVA.....44
5.1 Temeljna obilježja koncesijskog ugovora autoceste Zagreb-Macelj 44
5.1.1 Analiza Izvješća o obavljenoj reviziji učinkovitosti provedbe ugovora o koncesiji za financiranje, građenje te gospodarsko korištenje i održavanje autoceste Zagreb-Macelj i njenih pratećih objekata na cestovnom zemljištu 46
5.2 Temeljna obilježja koncesijskog ugovora Jadranske autoceste (Istarski ipsilon).....50
5.2.1 Analiza Izvješća o obavljenoj reviziji učinkovitosti provedbe ugovora o koncesiji za financiranje, izgradnju, održavanje i upravljanje Jadranskom autocestom (Istarski ipsilon).....52
6. ZAKLJUČAK.....56
LITERATURA 58

POPIS SLIKA.....61
POPIS GRAFIKONA.....61
POPIS TABLICA.....61
ŽIVOTOPIS.....62

1. UVOD

1.1. Predmet i cilj rada

Javno-privatno partnerstvo kao model financiranja projekata prvi put se pojavio 80-ih godina 20-og stoljeća na području Ujedinjenog Kraljevstva (Šimović, Rogić-Lugarić, Šimović, & Vuletić-Antić, 2007). Za to vrijeme radilo se o revolucionarnom načinu financiranja koji je zadovoljavao apetite javnog i privatnog sektora. Dan danas javno-privatno partnerstvo najviše je zastupljeno u anglosaksonskim zemljama, poglavito u Ujedinjenom Kraljevstvu, Australiji i Sjedinjenim Američkim Državama. Kroz godine je model javno-privatnog partnerstva poprimio različite oblike, a svi oblici se razlikuju po količini preuzetog rizika od strane privatnog partnera.

Pošto se radi o suradnji javnog i privatnog sektora, te samim time određeni udio financiranja se sastoji od sredstava poreznih obveznika, javno-privatno partnerstvo pripada djelokrugu rada vrhovnih revizijskih institucija. U Republici Hrvatskoj vrhovna revizijska institucija je Državni ured za reviziju. U okviru revizija učinkovitosti koje ured provodi svake godine provodi se i revizija javno-privatnog partnerstva. Upravo dva izvješća iz 2019. godine koji se tiču autocesta Zagreb-Macelj i Istarskog ipsilona predstavljaju podlogu za analizu ovom diplomskom radu.

Cilj ovog rada je najprije skrenuti pozornost na državnu reviziju kao jedan od oblika revizije, te Državni ured za reviziju koji istu provodi. Isto tako, stavit će se naglasak na sam model javno-privatnog partnerstva, sve njegove pojavne oblike, prednosti, nedostatke i rizike povezane sa samim modelom. Nadalje, u radu će se istražiti metode i postupci kojima se može ocijeniti sama učinkovitost modela te ispravnost odabira. Ključna točka ovog rada je analiza dva izvješća Državnog ureda za reviziju pomoću kojih će se analizirati svi mogući nedostatci i benefiti korištenja ovog modela financiranja na primjeru dva navedena slučaja.

1.2. Izvori i metode prikupljanja

S ciljem teorijske obrade teme korištena je znanstvena i stručna literatura, knjige, izvješća obavljena od strane vrhovnih revizijskih institucija, web izvori, znanstveni članci, međunarodni standardi te stručni radovi. Glavni izvor podataka za analizu rada i metodologije državne revizije u pogledu javno-privatnog partnerstva su dva izvješća Državnog ureda za reviziju koja su objavljena u prosincu 2019. godine i dostupna su na službenoj web stranici ureda (www. revizija.hr). Kao metode istraživanja koriste se metoda analize i deskriptivna metoda.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Rad je podijeljen u šest cjelina. Prva cjelina rada je uvod u kojem se definiraju predmet i cilj rada, izvori i metode prikupljanja podataka te sadržaj i sama struktura rada. U drugoj cjelini uvodi se pojam revizije s naglaskom na državnu reviziju, njene vrste, specifičnosti provedbe i vrhovnu revizijsku instituciju koja je zadužena za provedbu iste. Treća cjelina obuhvaća model javno-privatnog partnerstva i opisuje sve njegove oblike, prednosti, nedostatke i rizike povezane sa samim modelom. Kroz četvrtu cjelinu obrađuju se INTOSAI smjernice kod provedbe modela javno-privatnog partnerstva i instrumenti pomoću kojih se ocjenjuje učinkovitost i ispravnost odabira modela javno-privatnog partnerstva za financiranje projekata. U petoj cjelini se analiziraju dva izvješća o obavljenoj reviziji učinkovitosti provedbe ugovora o koncesiji od strane Državnog ureda za reviziju. Jedno izvješće se odnosi na autocestu Zagreb-Macelj, a drugo na Istarski ipsilon. U posljednjoj cjelini, temeljem najvažnijih opažanja koja su dobivena analizom donosi se zaključak.

2. POJAM I ZNAČENJE REVIZIJE S NAGLASKOM NA DRŽAVNU REVIZIJU

2.1. Pojam i vrste revizije

Riječ revizija potječe od latinske riječi „revidere“ što znači ponovno vidjeti. U engleskom govorno području koristi se pojam „audit“ koji potječe od latinske riječi „audire“ što znači slušati. Iako se s vremenom mijenjao način provođenja revizije od „slušanja“ prema modernim načinima provođenja revizije, stari izraz je zadržan (Sever Mališ, Tušek, & Žager, 2012).

Pojam revizije se definira na različite načine, ovisno o autoru ili instituciji koja ju definira. Kako bi se ova tvrdnja potvrdila navedeno je nekoliko primjera.

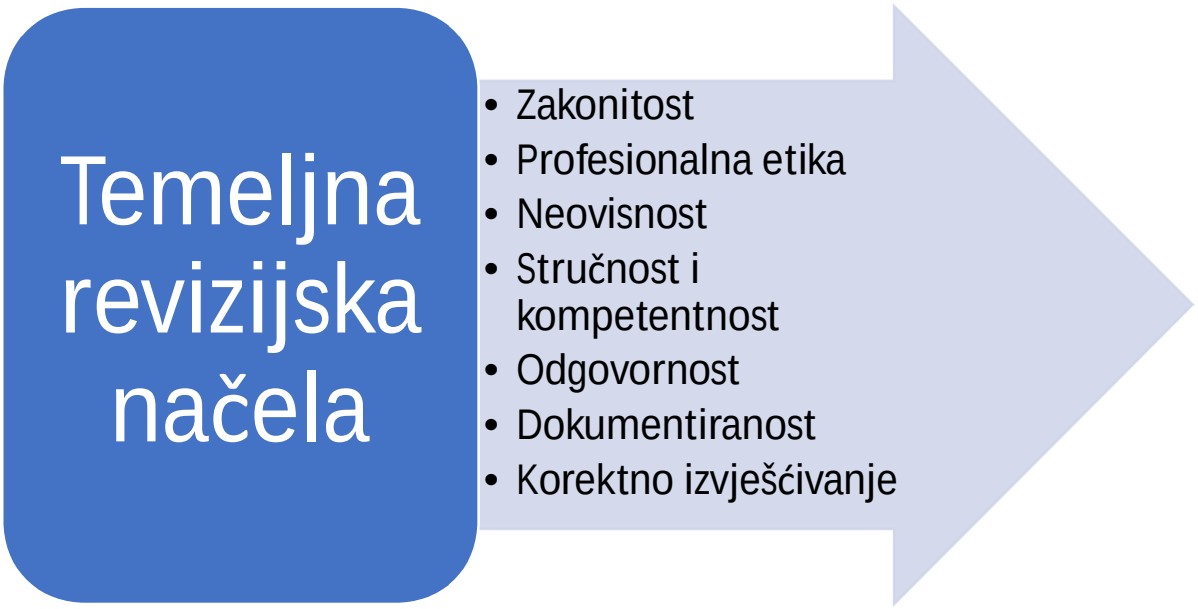
1. „Revizija je sistematiziran proces objektivnog pribavljanja i stvaranja dokaza o ekonomskim događajima i rezultatima s ciljem da se ustanovi usklađenost između postojećih izvještaja o poslovanju i unaprijed postavljenih kriterija i da se to dostavi zainteresiranim korisnicima“ (American Accounting Association, 1972).
2. „Revizija je neovisno ispitivanje financijskih izvještaja ili onih financijskih informacija što se odnose na subjekt, onaj profitno usmjeren ili onaj koji to nije, bez obzira na njegovu veličinu ili zakonski oblik, kada je takvo ispitivanje potaknuto s izražavanjem mišljenja o tome“ (IFAC, 1993).
3. „Revizija je postupak provjere i ocjene financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja te podataka i metoda koje se primjenjuju pri sastavljanju financijskih izvještaja , na temelju kojih se daje stručno i neovisno mišljenje o istinitosti i objektivnosti financijskog stanja, rezultata poslovanja i novčanih tokova“ (NN br. 146/2005)

Kako je vidljivo iz navedenih primjera, ne postoji jedinstvena definicija pojma revizije. Isto tako valja naglasiti kako se ove definicije primarno odnose na pojam eksterne revizije.

Kroz povijest se revizija počinje javljati početkom 15. stoljeća na području Italije, a kao imena koja se povezuju s počecima revizije su Beno Kotruljević i Luca Pacioli. Upravo na području Italije se smatra da je osnovana prva profesionalna organizacija revizora 1581. godine u Veneciji. Ozbiljniji razvoj revizije se događa krajem 19. stoljeća kada dolazi do osnivanja profesionalnih udruženja revizora na područjima Engleske, Sjedinjenih Američkih Država i Njemačke. Sam razvoj revizije mora se staviti i u kontekst razvoja tržišnog gospodarstva čime je rasla potreba za uslugama revizije. Kad se pogleda u kojim državama je dolazilo do razvoja revizije vidljivo je kako su to mahom jedne od najrazvijenijih država svijeta svojevremeno, a i danas (Sever Mališ, Tušek, & Žager, 2012).

Osnovna pravila ponašanja prilikom provođenja revizije utvrđena su temeljnim revizijskim načelima. Revizijska načela predstavljaju temelj za koncipiranje i razvoj revizijskih standarda kao značajne pretpostavke korektne provedbe (Sever Mališ, Tušek, & Žager, 2012). Popis temeljnih revizijskih načela napravljen je grafičkim prikazom (slika 1).

Slika 1 Temeljna revizijska načela



Izvor: Izrada autora prema: Sever Mališ, S; Tušek, B; Žager, L (2012.) *Revizija, načela, standardi, postupci*; Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

Načelo zakonitosti predstavlja zahtjev da se revizija mora pridržavati postojećih zakonskih propisa. U širem smislu pod zakonskim propisima podrazumijevaju se i norme ponašanja koje proizlaze iz uobičajenog dobrog poslovanja, a da nisu zakonski propisi. Pod načelom profesionalne etike podrazumijeva se revizorovo pridržavanje određenih pravila ponašanja kako se ne bi narušio dignitet struke. Iz tog razloga nacionalne strukovne organizacije uvode kodekse profesionalne etike za profesionalne računovođe. U Republici Hrvatskoj posljednja verzija kodeksa etike za profesionalne računovođe donesena je u svibnju 2020. godine. U tim standardima navedena su pet temeljnih načela kojih se računovođa treba pridržavati: integritet, objektivnost, profesionalna kompetentnost i dužna pažnja, povjerljivost te profesionalno ponašanje (NN 65/2020).

Načelo neovisnosti smatra se najvažnijim načelom u reviziji. Zahtijeva se ovim načelom da revizor mora biti neovisan i samostalan. Pod neovisnošću se smatra da revizor bude neovisan u svim fazama provođenja revizije. Posebna pozornost na neovisnost se mora staviti kod situacija kad mišljenje nije u skladu s mišljenjem menadžmenta društva koje se revidira. Stručnost i kompetentnost kao revizijsko načelo temelji se na činjenici da revizor mora

posjedovati visoko stručno obrazovanje. Isto tako, podrazumijeva se da se revizor konstantno usavršava za vrijeme karijere revizora. Zvanje ovlaštenog revizora dobiva se polaganjem stručnog ispita. U Republici Hrvatskoj ispit za zvanje ovlaštenog revizora provodi Hrvatska revizorska komora (Sever Mališ, Tušek, & Žager, 2012).

Kod načela odgovornosti obvezno je utvrđivanje konkretne odgovornosti kod učinjenih propusta u poslovanju. Isto tako, moguća je odgovornost i revizora u slučaju da treća strana pretrpi gubitke uslijed oslanjanja na mišljenje revizora. U tom slučaju čak može doći i do nadoknade štete ako se utvrdi kako revizor nije obavljao svoj posao korektno ili u dogovoru s klijentom. Jedno od najstarijih načela je načelo dokumentiranosti. Osnovni postulat ovog načela je da se svaka poslovna promjena mora popratiti odgovarajućom dokumentacijom. Bitna stavka načela dokumentiranosti je i radna dokumentacija koja se smatra vezom između knjigovodstvene i revizorske evidencije. Osnovne funkcije radne dokumentacije su: iskazivanje ispravnog revizijskog mišljenja i pomoć u nadzoru provedbe revizije. Radna dokumentacija je isključivo vlasništvo revizora (revizijske tvrtke). I posljednje revizijsko načelo je načelo korektnog izvješćivanja koje obvezuje revizora da se suzdrži od izražavanja mišljenja svaki put kad za to nisu stvoreni uvjeti. Najčešća situacija u kojoj ne postoji mogućnost izražavanja mišljenja je kada revizor nema mogućnost pristupa potrebnoj dokumentaciji. U slučaju izražavanja mišljenja kada nije dostupna odgovarajuća dokumentacija dolazi i do kršenja načela odgovornosti (Sever Mališ, Tušek, & Žager, 2012).

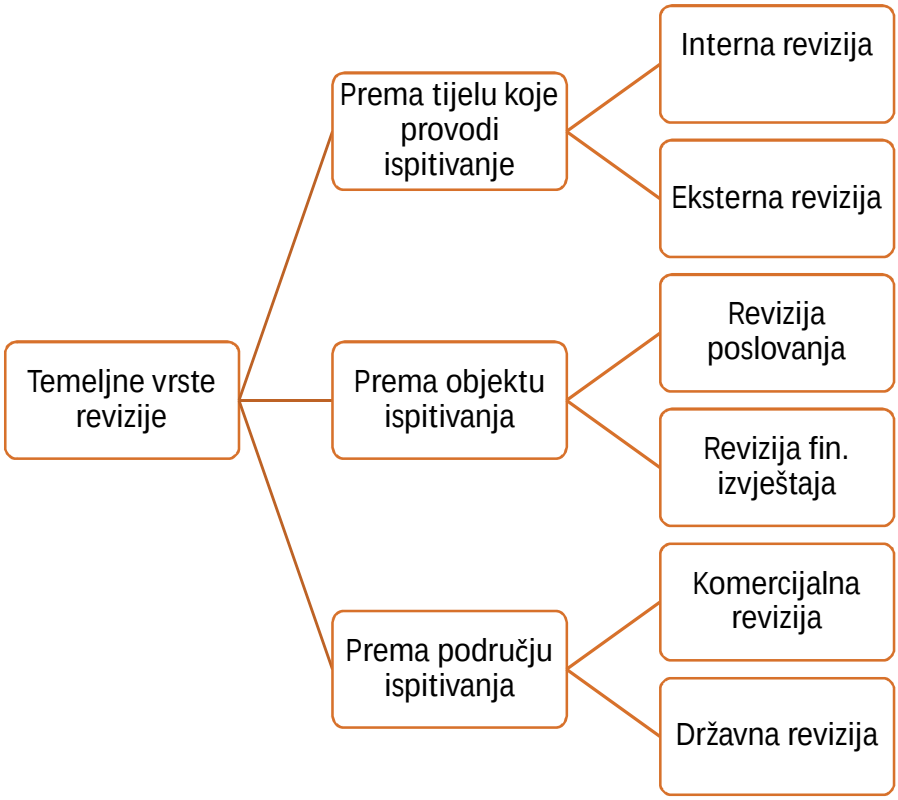
Ključnu stavku revizorskog izvješća predstavlja revizorsko mišljenje. Osnovna podjela revizorskog mišljenja je na nemodificirano i modificirano mišljenje. Revizor će izraziti nemodificirano mišljenje kada revizor zaključi da su financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja (IAASB, 2015). Dvije su ključne situacije u kojima se zahtijeva modifikacija revizorova mišljenja. Prva okolnost je da revizor na temelju dobivenih revizijskih dokaza utvrdi da financijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnog pogrešnog prikaza. Druga situacija je kada revizor ne može dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi utvrdio da su financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikaza. Iz tih razloga postoje tri vrste modificiranih revizorskih mišljenja utvrđenih Međunarodnim revizijskim standardima:

- *Mišljenje s rezervom* – donosi se u situacijama kada revizor zaključi da su pogrešni prikazi, pojedinačno ili u zbroju značajni ali ne i prožimajući za financijske izvještaje, te u situaciji kada revizor ne može dobiti dostatne revizijske dokaze, ali se smatra da nedobivanje tih dokaza bi bilo značajno ali ne i prožimajuće.

- *Negativno mišljenje*- izražava se u okolnostima kada revizor nakon dobivenih primjerenih revizijskih dokaza, zaključi da su pogrešni prikazi pojedinačno i u zbroju, te značajni i prožimajući za financijske izvještaje
- *Suzdržano mišljenje*- izražava se u okolnostima kada revizor ne može dobiti primjerene i dostatne revizijske dokaze, te u okolnostima višestrukih neizvjesnosti (IAASB, 2015)

Što se tiče vrsta same revizije, ona je podijeljena prema tri kriterija: organu koji provodi ispitivanje, objektu ispitivanja i području ispitivanja. Kako bi se olakšala preglednost vrsta revizije napravljen je vizualni prikaz (vidjeti sliku 2).

Slika 2 Temeljne vrste revizije



Izvor: Izrada autora prema: Sever Mališ, S; Tušek, B; Žager, L (2012.) *Revizija, načela, standardi, postupci*; Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

Pod eksternom revizijom se smatra postupak ispitivanja i ocjenjivanja poslovanja poduzeća kojeg provode neovisni i za posao ovlašteni revizori. Važno je naglasiti kako oni ne mogu biti zaposlenici poduzeća kako ne bi došlo do narušavanja načela neovisnosti. Osnovna svrha ove revizije je zaštita interesa vlasnika kapitala, što je posebno dobilo na važnosti uslijed odvajanja funkcija vlasništva i menadžmenta (Sever Mališ, Tušek, & Žager, 2012).

Interna revizija s druge strane predstavlja neovisno i objektivno jamstvo i savjetodavnu aktivnost koja se rukovodi filozofijom dodane vrijednosti. Za internu reviziju se smatra da je produžena ruka menadžmenta. Temeljna razlika u odnosu na eksternu reviziju je što su interni revizori zaposlenici društva kojeg revidiraju. Interni revizori provode angažmane uvjerenja i savjetodavne angažmane. Svrha, ovlaštenje i odgovornost interne revizije je definirana poveljom interne revizije koju donosi odbor određenog društva (IIA, 2016).

Revizija prema objektu ispitivanja sastoji se od revizije financijskih izvještaja i revizija poslovanja. Revizija financijskih izvještaja ispituje realnost i objektivnost financijskih izvještaja po kriterijima zakonskih propisa i računovodstvenih načela i standarda. Pod revizijom financijskih izvještaja najčešće se smatra eksterna revizija iako za potrebe menadžmenta može se angažirati i interna revizija. Revizija poslovanja s druge strane predstavlja ispitivanje cjelokupnog poslovanja poduzeća s ciljem unaprjeđenja poslovanja. Najčešće ju provode interni revizori. U novije vrijeme sve češće se naziva i upravljačkom revizijom uslijed usmjerenosti na potrebe menadžmenta (Sever Mališ, Tušek, & Žager, 2012).

Posljednja podjela prema području ispitivanja razlikuje komercijalnu i državnu reviziju. Komercijalna revizija je hrvatski naziv za eksternu reviziju. Poslovi revizije dogovaraju se ugovorom između revizijske tvrtke i obveznika revizije (Sever Mališ, Tušek, & Žager, 2012). Maksimalno trajanje ugovora je sedam godina nakon kojeg slijedi „cooling-off“ (hlađenje) kako se ne bi narušilo načelo neovisnosti u slučaju korištenja usluga uvijek istog revizorskog društva. Nemogućnost ponovnog angažiranja je tri godine (Žager & Sever Mališ, 2017). O državnoj reviziji detaljnije će se obraditi u idućem potpoglavlju.

2.2. Funkcija državne revizije i vrhovnih revizijskih institucija

Prema Zakonu o državnom uredu za reviziju (NN 25/19) pod državnom revizijom se smatra „provjera dokumenata, isprava, izvješća, sustava unutarnjih kontrola, računovodstvenih, financijskih i drugih postupaka te drugih evidencija radi izražavanja mišljenja jesu li godišnji financijski izvještaji sastavljeni u skladu s mjerodavnim financijsko-izvještajnim i pravnim okvirom“. Državna revizija je isto tako i „postupak ocjenjivanja jesu li aktivnosti financijske transakcije i informacije u svakom bitnom pogledu u skladu s mjerodavnim propisima kojima se uređuje poslovanje subjekta revizije“. Uz to državna revizija je i „postupak ocjenjivanja ostvaruju li se programi, projekti i aktivnosti subjekta revizije sukladno načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti“.

Kroz povijest prvi oblici institucija državne revizije pojavljuje se još u srednjem vijeku dok se ozbiljnije organiziranje događa sredinom 19-og stoljeća. Zemlje predvodnice kod uvođenja institucija državne revizije su gotovo jednake onim navedenim i kod razvoja same revizije. Ujedinjeno Kraljevstvo, Italija, Francuska samo su neke od država koje se prve uvodile instituciju državne revizije. Suvremeni razvoj državne revizije događa se usvajanjem Limske deklaracije 1977. godine na kongresu međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija. Limska deklaracija danas predstavlja temeljni dokument svih vrhovnih revizijskih institucija. Njom je utvrđeno kako revizija nije sama sebi svrha, nego je sastavni dio uređenog sustava čiji je cilj ispravljanje odstupanja od standarda i kršenja načela zakonitosti, djelotvornosti, korisnosti i štedljivosti (Grupa autora, 2009).

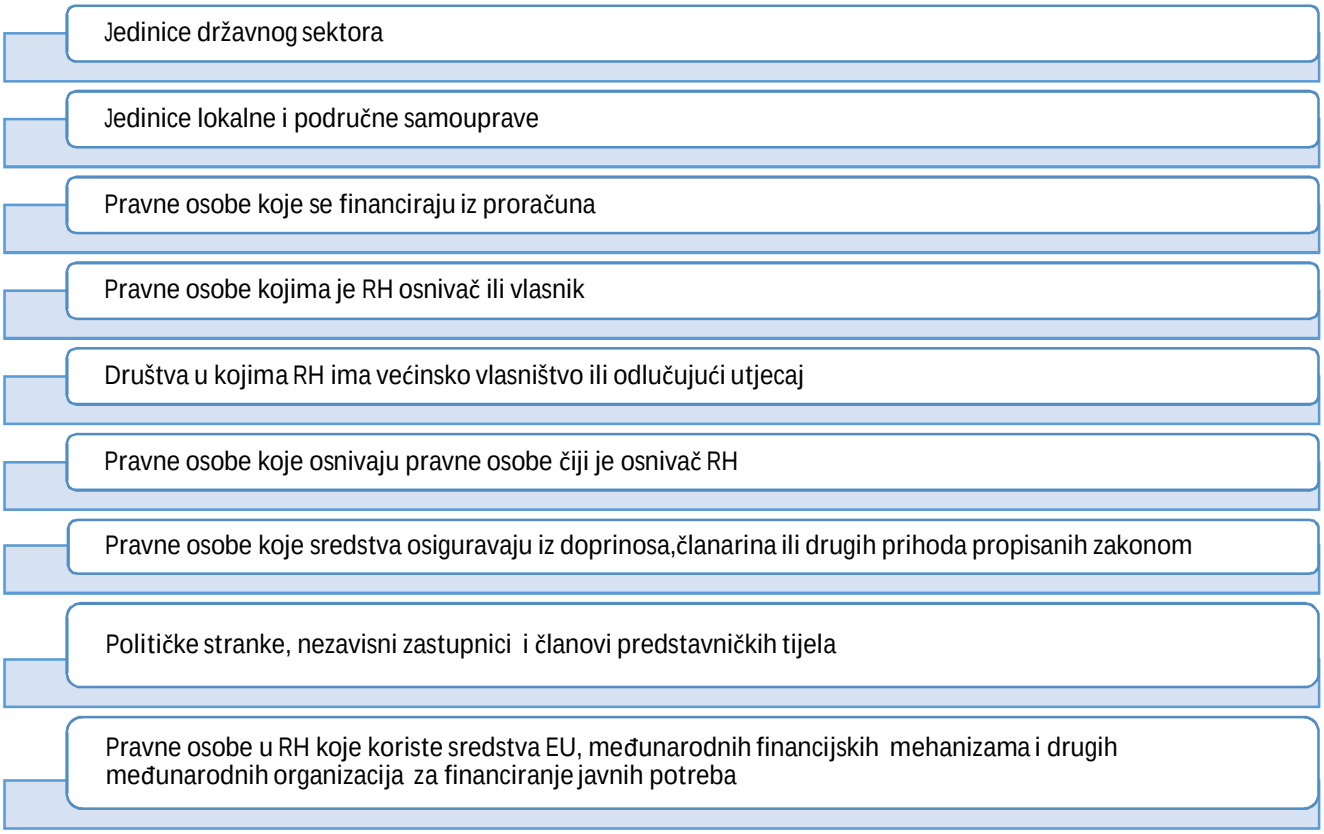
Kad se govori o vrhovnim revizijskim institucijama u najširem smislu one su podijeljene u tri vrste, ovisno o organizacijskom ustroju:

1. računski sud, sa sudbenim funkcijama (Corti dei Conti u Italiji)
2. kolegijalno tijelo, bez sudbene funkcije, ali s kolegijalnim načinom odlučivanja (Bundensrechnungshof u Njemačkoj)
3. monokratski ured, na čijem je čelu glavni državni revizor (Državni ured za reviziju u Hrvatskoj).

Svaki od tih oblika djelovanja vrhovnih revizijskih institucija ima određene specifičnosti. Kod računskog suda je specifičnost da njegovi članovi uz revizijsku imaju i sudsku ovlast. Kolegijalno tijelo obilježava kolegijalno odlučivanje, ali koje nema sudske ovlasti. I na kraju monokratski ured obilježava postojanje glavnog državnog revizora. Zanimljivo je i istaknuti kako na području Europske unije su prisutna sva tri oblika organizacijskog ustroja (Mamić Sačer, Vuković, & Pavić, 2015).

Predmet državne revizije je u najširem smislu ispitivanje i ocjena usklađenosti poslovanja subjekata revidiranja i njihovih financijskih izvještaja s određenim kriterijima. Subjekti revidiranja od strane državne revizije mogu biti različiti. To se može vidjeti na primjeru Europske unije u kojoj među različitim članicama postoji različiti opseg djelovanja državne revizije s određenim specifičnostima. Specifičan je primjer Danske u kojoj postoji poseban Odjel za reviziju lokalne uprave (Grupa autora, 2009). Prema zakonu o Državnom uredu za reviziju iz 2019. godine, Državni ured za reviziju ima širok spektar djelovanja. Uz jedinice državnog sektora i lokalne samouprave, pravne osobe koje se financiraju iz proračuna i društva u kojima je država većinski vlasnik, u djelokrug rada Državnog ureda spada i Hrvatska narodna banka. Radi lakšeg pregleda napravljen je vizualni prikaz (vidjeti sliku 3).

Slika 3 Subjekti revizije Državnog ureda za reviziju u Republici Hrvatskoj



Izvor: Izrada autora prema: *Zakon o državnom uredu za reviziju* NN 25/19 (2019.)

Kao što se iz vizualnog prikaza može vidjeti, djelokrug rada Državnog ureda za reviziju je širok. Praktički sva područja koja se financiraju iz proračuna su pokrivena. Kako bi ured mogao pridonijeti povećanju transparentnosti, poboljšanju korištenja i upravljanja javnim sredstvima jako bitno je zadovoljiti nekoliko pretpostavki. Glavna pretpostavka za učinkovito funkcioniranje je neovisnost državne revizije. Pod pojmom neovisnost smatra se funkcionalna, operativna i financijska neovisnost. Načelo neovisnosti je temeljni element Limske deklaracije i INTOSAI revizijskih standarda. Funkcionalna neovisnost se osigurava primjerenim zakonskim okvirom koji osigurava neovisnost od subjekata revizije i trećih strana. Neovisnost je ključna u odlučivanju o vrsti i obuhvatu revizije, te opsegu i vremenu izvješća (Grupa autora, 2009).

Operativna neovisnost se osigurava kroz osobnu neovisnost glavnog državnog revizora, kao i kroz osobnu neovisnost državnog revizora. Izbor glavnog državnog revizora mora biti od strane zakonodavne vlasti ili zajedno zakonodavne i izvršne vlasti. U Republici Hrvatskoj glavnog državnog revizora bira Hrvatski sabor na rok od 8 godina, a neovisnost mu je osigurana kroz razrješenje dužnosti samo zbog nekoliko zakonom utvrđenih razloga. Osobna neovisnost državnog revizora se jamči internim propisima institucije, ali i zakonskim okvirom. Zakonskim

okvirom bi se mogla definirati zabrana sukoba interesa u slučaju da državni revizor ima vlasničke udjele u nekom od subjekata revizije. U nekim zemljama zakonski je zabranjeno i aktivno sudjelovanje u radu političkih stranaka (Grupa autora, 2009).

Financijska neovisnost je jedno od temeljnih načela Limske deklaracije koja navodi da se sredstva za državnu reviziju moraju osigurati. Deklaracija čak navodi da državne revizije treba ovlastiti da izravno traže financijska sredstva. Modeli financiranja ureda su različiti, no ipak većina je koncipirana tako da zakonodavna vlast dijelom sudjeluje u utvrđivanju iznosa. U Republici Hrvatskoj sredstva su osigurana u državnom proračunu. Proračun ureda usvaja Hrvatski sabor. Prije same rasprave u saboru, ured za reviziju podnosi nacrt proračuna Ministarstvu financija koje ga kasnije šalje na raspravu u sabor (Grupa autora, 2009).

2.3. Vrste državne revizije

Prema INTOSAI revizijskim standardima postoje tri vrste državne revizije: financijska revizija, revizija učinkovitosti i revizija usklađenosti. Uz navedene vrste državne revizije, ISSAI 100 standard dozvoljava da vrhovne revizijske institucije „mogu obavljati i druge poslove u vezi s bilo kojim predmetom od značaja za odgovornosti rukovoditelja i onih koji su nadležni za upravljanje javnim sredstvima te njihovo propisno korištenje“. Više o svakoj od navedenih vrsta državne revizije biti će riječi u sljedećim potpoglavljima.

2.3.1. Financijska revizija

Financijska revizija (revizija pravilnosti) prema točki 39. INTOSAI revizijskih standarda obuhvaća:

a)„potvrđivanje financijske odgovornosti subjekata koji podliježu reviziji, uključujući ispitivanje i ocjenu financijskih dokumenata i izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima

b) potvrđivanje financijske odgovornosti javne uprave u cjelini

c) reviziju financijskih sustava i transakcija, uključujući ocjenu usklađenosti s odgovarajućim zakonima i propisima

d) reviziju funkcija unutarnje kontrole i unutarnje revizije

e) reviziju poštenosti i ispravnosti upravnih odluka donesenih unutar subjekta revizije

f) izvješćivanje o svim drugim pitanjima koja se pojavljuju ili se odnose na reviziju, a vrhovna revizijska institucija smatra da ih treba objaviti“.

Financijska revizija se u pravilu odnosi na reviziju financijskih izvještaja i financijskih transakcija. Prilikom provođenja revizije financijskih izvještaja ocjenjuje se koliko su pri

sastavljanju izvješća primijenjena računovodstvena načela i standardi, te poštovani zakonski propisi. Financijska revizija isto tako uključuje provjeru pravilnosti poslovanja subjekata revizije što podrazumijeva davanje ocjene da se poslovanje subjekta odvijalo u skladu s propisima (Državni ured za reviziju, 2019).

Sam proces provođenja financijske revizije je složen proces koji se sastoji od nekoliko koraka. Proces se ne može do kraja standardizirati jer uvijek postoji određena doza subjektivnosti pogotovo prilikom korištenja profesionalne prosudbe revizora. Proces je podijeljen u četiri temeljne faze koje su prikazane na sljedećoj slici (slika 4).

Slika 4 Faze procesa financijske revizije

Izvor: Izrada autora prema: Grupa autora (2009), *Državna revizija*, Zagreb; Masmedia

Treba istaknuti da se faze procesa protežu cijelim procesom financijske revizije, pa su tako određeni revizijski postupci prisutni u svim fazama (npr. utvrđivanje rizika).

Planiranjem revizije se određuju aktivnosti potrebne za provođenje tijekom procesa revizije. U fazu planiranja uključeni su:

- razumijevanje poslovanja subjekta revizije i njegova okruženja („understand the business“)
- određivanje značajnosti
- procjena rizika (risk assessment)
- odlučivanje o pristupu reviziji
- sastavljanje plana i programa revizije.

Prilikom upoznavanja subjekta i njegova okruženja postoje različiti interni i eksterni faktori koji utječu na subjekta revizije. Pod interno okruženje pripadaju interne kontrole, menadžment, interna revizija, računovodstveni sustav i slično. S druge strane eksterno okruženje čine vlada, regulatori, mediji i šira javnost. Razumijevanje poslovanja subjekta i okruženja uvelike pomaže revizoru prilikom procjene rizika (INTOSAI Development Initiative, 2018).

Koncept značajnosti revizor koristi za vrijeme planiranja revizije kao i za vrijeme provođenja revizije. Iako okviri financijskog izvještavanja mogu na različite načine definirati značajnost, generalno objašnjavaju:

- pogrešni iskazi, uključujući propuste smatraju se značajnim ako oni individualno ili u cjelini mogu utjecati na odluke korisnika financijskih izvještaja
- prosudbe o značajnosti donose se u svjetlu okolnosti koje okružuju subjekta i pod utjecajem su veličine i prirode pogrešnog iskaza
- prosudbe oko stvari koje su značajne za korisnike financijskih izvještaja se baziraju na zajedničkim potrebama korisnika za financijskim informacijama

Značajnost mora biti relevantna korisniku financijskih izvještaja prije nego revizoru. Značajnost se provodi u fazama planiranja, provođenja i ocjenjivanja revizije (INTOSAI Development Initiative, 2018).

Zahtijeva li neki rizik specijalnu pažnju revizije, točnije radi li se o značajnom riziku ili ne, određuje revizor profesionalnom prosudbom. Isto tako, revizor treba uzeti u obzir i procjenu vjerojatnosti i jačine pogrešnog iskaza kao rezultat procjene inherentnog rizika. Temeljem toga, ISSAI 1315.28 standard nalaže da revizor mora najmanje razmotriti sadrži li rizik:

- mogućnost prijevare
- nedavne značajne promjene (promjene računovodstvenih standarda, novi ugovorni aranžmani u visokim iznosima)
- kompleksne transakcije
- neobične transakcije, koje ne pripadaju u normalne aktivnosti subjekta
- subjektivnost u mjerenju financijskih informacija povezanih s rizikom

Rizik se procjenjuje za subjekt u cjelini kao i za određene pozicije u financijskim izvještajima i određene transakcije (INTOSAI Development Initiative, 2018).

Dvije su osnovne vrste revizijskog pristupa: oslanjanje na sustav unutarnjih kontrola ili zanemarivanje kontrola. Ovisno o vjerojatnosti rizika koji bi mogli dopustiti značajnu pogrešku, testiranju kontrola ili pouzdanosti oslanjanja na interne kontrole odabiru se dokazni testovi. Postoje dvije vrste revizijskih postupaka. Testovi kontrola koje provodi revizorski tim i koji se koriste radom unutarnje revizije, te dokazni testovi koji predstavljaju detaljne testovi koji koriste i predviđajuće analitičke postupke. S obzirom na oslanjanje na unutarnje kontrole postoje tri vrste dokaznih testova: (Grupa autora, 2009)

- minimalni dokazni testovi (revizor se oslanja na unutarnje kontrole i područje revizije nije značajno i nema značajnih rizika)

- standardni dokazni testovi (nije planirano oslanjanje na unutarnje kontrole)
- fokusirani dokazni testovi (nije predviđeno oslanjanje na unutarnje kontrole i utvrđeni su rizici koji ukazuju moguću značajnu pogrešku)

Plan i program revizije je posljednji korak u fazi planiranja revizije. Predstavlja jedinstveni dokument koji objedinjuje sve do tada provedene postupke u fazi planiranja revizije. Plan revizije vrijedi sve dok su okolnosti nepromijenjene. Za vrijeme obavljanja revizije nužno je provjeravanje je li planirani pristup odgovarajući ako je došlo do promjena okolnosti. U programu revizije sadržani su svi revizijski postupci potrebni za ostvarenje ciljeva revizije koji sačinjavaju detaljne opise svih postupaka. Program kao i plan revizije treba prilagođavati ako dođe do promjena okolnosti. Program revizije predstavlja trajni radni dokument koji se može koristiti i u narednim revizijama ako ne dođe do značajnijih promjena u poslovanju subjekta (Grupa autora, 2009).

Nakon obavljene procjene rizika i odabranog revizijskog pristupa slijedi faza provedbe revizijskih postupaka. Provedba revizije kreće s prikupljanjem odgovarajućih revizijskih dokaza. Kod prikupljanja revizijskih dokaza nužno je da su revizijski dokazi dostatni, pouzdani, razboriti i značajni. Dostatnost je količinska mjera dok su ostali parametri mjere kvaliteta. Pod dostatnošću revizijskog dokaza smatra se količina dokaza. Ako je procijenjena viša razina rizika potrebna je veća količina revizijskih dokaza. Pouzdanost dokaza ukazuje na kvalitetu informacije koju određeni revizijski dokaz donosi. S te strane vrijedi da su dokazi prikupljeni od treće strane pouzdaniji od dokaza od strane subjekta i slično. Pod značajnošću dokaza podrazumijeva se da dokazi trebaju biti povezani s ciljevima revizije. I posljednja bitna značajka revizijskih dokaza je razboritost koja ukazuje na važnost troškovne odgovornosti prilikom prikupljanja revizijskih dokaza (Grupa autora, 2009).

Različiti su načini prikupljanja revizijskih dokaza. Razlikuje se njih sedam (Grupa autora, 2009):

- pregledavanje
- promatranje
- ispitivanje i potvrđivanje
- intervju
- izračunavanje
- analitički postupci

Pregledavanje ili inspekcija je provjera dokumentacije, načina evidentiranja poslovnih događaja i sl. Dokazi pribavljeni inspekcijom su najčešće visoko pouzdani. Prema smjeru

testiranja razlikuje se testiranje od izvornog dokumenta prema poslovnim knjigama i obrnuto testiranje.

Promatranje predstavlja metodu pribavljanja revizijskih dokaza kod koje se prate procesi u vrijeme izvođenja i provjera stvarnog postojanja imovine. Korisna je metoda prikupljanja dokaza ali nužna je nadopuna s drugim metodama jer sama nije dovoljno pouzdana.

Ispitivanjem i potvrđivanjem se pribavljaju dokazi od samog subjekta ili treće strane. Ispitivanjem se najčešće prikupljaju podaci od strane samih zaposlenih. Potvrđivanje s druge strane služi za potvrdu stanja računa putem trećih strana. Najjednostavniji primjer bi bio zahtjev za potvrdu stanja na žiro računu upućen prema banci kod koje je račun otvoren.

Intervjuom se prikupljaju dokazi pojedinačnim usmenim ispitivanjem. Metoda sama po sebi nije dovoljno pouzdana.

Izračunavanjem se provjerava računska točnost dokumenata i računovodstvenih evidencija. Primjer izračunavanja je provjera obračuna plaća, isplaćenih bonusa i božićnica i sl.

Analitički postupci služe za analizu odnosa između financijskih podataka pa čak i između nefinancijskih i financijskih podataka. Obično se baziraju na postupcima uspoređivanja i raščlanjivanja (Grupa autora, 2009).

Ovisno o odabranom revizijskom pristupu, revizor dalje utvrđuje vrstu i razinu testova koje će provesti kojima osigurava dovoljno odgovarajućih dokaza. Osnovne vrste revizijskih testova su testovi kontrola i dokazni testovi (analitički postupci i detaljni testovi). Pomoću slike 5 prikazat će se nekoliko osnovnih obilježja svakog od testa.

Slika 5 Osnovne vrste revizijskih testova

Testovi kontrola

- Utvrđuje se postoji li odgovarajući sustav unutarnjih kontrola i koliko on učinkovito funkcionira u sprečavanju ili otkrivanju značajnih pogrešaka
- 2 pristupa testiranju kontrola:
  a.)testovi kojima se provjerava djelovanje jedne kontrole na određeni rizik
  b.) provjerava se ukupni sustav kontrola za jedan ili više ciljeva revizije

Detaljni testovi

- Postupci koji se primjenjuju na određene stavke odabrane za testiranje
- Primjenjuju se dvije vrste: bez uzorka i s uzorkom
- Testovima bez uzorka testiraju se sve stavke, visokovrijedne stavke i ključne stavke
- Testovima s uzorkom ne zahvaća se 100% stavki već se odabire skupina uzoraka iz populacije

Analitički postupci

- Primjenjuju se u fazi planiranja, provedbe revizije i fazi vrednovanja rezultata
- U fazi planiranja najčešće se koriste usporedni postupci, a u fazi provedbe predviđajući postupci
- Revizor mora voditi računa da se sve najznačajnije varijable uvrste u model za prognoziranje

Izvor: Izrada autora prema: Grupa autora (2009), *Državna revizija*, Zagreb; Masmedia

Prema ISSAI standardima od 1700.20 do 1700.49 izvješće o obavljenoj reviziji sadržava:

- Naziv subjekta revizije
- Adresu subjekta revizije
- Revizorsko mišljenje
- Osnovu za mišljenje
- Trajnost poslovanja (ako je primjenjivo)
- Ključne revizijske stavke (samo kad su relevantne i primjenjive)
- Ostale informacije (ako su primjenjive)
- Odgovornost menadžmenta
- Odgovornost revizora
- Ime osobe ovlaštene za potpis revizorskog izvješća
- Potpis revizora
- Adresa revizora
- Datum revizorskog izvješća

Treba naglasiti kako je ovakva forma izvješća samo kod slučajeva u kojima se radi o bezuvjetnim mišljenjima. Forma izvješća se mijenja ako je riječ o modificiranim mišljenjima. Kako bi revizorsko izvješće bilo jasno napisano bitno je izvješće prilagoditi korisnicima financijskih izvještaja. Stil pisanja revizorskog izvješća treba biti prilagođen osobama bez posebnog stručnog znanja. Elementi dobro napisanog izvješća su opis stanja, kriteriji kojima se koristio revizor, uzrok nepravilnosti kada je moguće utvrditi, posljedicu nepravilnosti i preporuke (Grupa autora, 2009).

U posljednjoj fazi procesa revizije prati se provođenje preporuka izdanih od strane revizije. U kontekstu financijske revizije, revizori će najčešće ispitati jesu li provedene preporuke prilikom provođenja revizije iduće godine. Ignoriranje preporuka danih od strane državne revizije mogu dovesti do dodatnih izvješća od same državne revizije. Različiti organizacijski oblici vrhovnih revizijskih institucija mogu imati različite metode praćenja provedbi preporuka. Vrhovne revizijske institucije mogu i nametnuti određeni rok za provedbu preporuka kako bi ubrzali ispravljanje nepravilnosti (INTOSAI Development Initiative, 2018). Prema Zakonu o državnom uredu za reviziju čl.22.1. zakonski predstavnik subjekta je dužan u roku od 60 dana od primitka konačnog izvješća o obavljenoj reviziji dostaviti Državnom uredu za reviziju plan provedbe naloga i preporuka. U slučaju nekakvih primjedbi na plan provedbe, ured može u roku 30 dana dostaviti svoje primjedbe nakon čega subjekt revizije ima rok od 15 dana da uskladi plan s primjedbama i dostavi ga Državnom uredu za reviziju.

2.3.2 Revizija učinkovitosti

ISSAI 300 standard definira reviziju učinkovitosti kao neovisno ispitivanje efikasnosti i djelotvornosti državnih poduzeća, programa ili organizacija s dužnim poštovanjem prema ekonomičnosti i cilju poboljšanja. Prilikom provođenja revizije učinkovitosti revizori ispituju učinkovitost, ekonomičnost i djelotvornost cjelokupnih aktivnosti ili određenih funkcija programa koje provodi subjekt revizije. Navedena tri kriterija su poznatija pod nazivom 3E (eng. efficiency, economy, effectiveness). Revizija učinkovitosti se poprilično razlikuje od financijske revizije i revizije usklađenosti. Razlike će se prikazati u tablici (tablica 1).

Tablica 1 Razlike između revizije učinkovitosti i financijske te revizije usklađenosti

Aspekt	Revizija učinkovitosti	Financijska i revizija usklađenosti
Svrha	Procijeniti troše li se sredstva učinkovito, ekonomično i djelotvorno	Procijeniti jesu li financijske operacije provedene legalno i regularno te jesu li računi pouzdani
Fokus	Programi, organizacije, aktivnosti	Financijske transakcije, računovodstvo i kontrolne procedure
Akademska osnova	Ekonomija, politologija, sociologija	Računovodstvo i pravo
Metode	Variraju	Standardizirane
Revizorski kriterij	Jedinstven za svaku reviziju, više otvoren profesionalnoj prosudbi revizora	Standardiziran set kriterija za sve revizije
Izvješća	Različita struktura i sadržaj, nema vremenska obilježja	Godišnja izvješća, Više-manje standardizirana

Izvor: Izrada autora prema; European court of auditors (2017), *Performance Audit Manual*, Preuzeto 24.6.2020. iz https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_EN.PDF

Navedeni kriteriji kod revizije učinkovitosti imaju određena obilježja. Kad je zadovoljen kriterij ekonomičnosti znači da je određen posao obavljen uz najniže troškove. Pod kriterijem učinkovitosti smatra se da je zadovoljen ako nije došlo do dodatnih nepotrebnih troškova kod određenog projekta. Posljednji kriterij djelotvornosti (svrsishodnosti) promatra ima li izvršenje određenog projekta svoju svrhu. Jednostavnije rečeno, promatra se koliko je određeni projekt u stvarnosti potreban (Grupa autora, 2009).

Revizija učinkovitosti kao i financijska revizija ima svoj proces koji je prema ISSAI 3200 podijeljen u četiri faze: planiranje, provođenje, izvješćivanje i praćenje.

Faza planiranja započinje s izborom revizija koje će biti provedene. Izbor revizija je dio strateškog plana. Strateški plan vrhovnih revizijskih institucija predstavlja glavne smjernice rada vrhovne revizijske institucije. Potencijalni revizijski projekti mogu se birati na temelju procjene rizika, analiziranja problema i prema značajnosti. Iznimno bitna stavka kod odabira revizijskog projekta je procjena provjerljivosti (eng. assessing auditability). Potencijalni subjekt

revizije ne smije biti nešto što je izvan mogućnosti ureda. Revizori su dužni razmotriti je li provođenje revizije relevantno i troškovno učinkovito. Primjer radnje kod procjene provjerljivosti je razmatranje hoće li potrebne informacije ili dokazi biti dostupni. U slučaju da nisu dostupni to može biti razlog za odustajanje od određenog revizijskog projekta, iako sama nedostupnost dokumentacije može biti značajno otkriće (INTOSAI, 2016). U fazi planiranja sljedeći korak je određivanje glavnih revizijskih pitanja koja mogu biti opisna ili normativna. Preporuka je da postoje dva ili tri glavna pitanja koja moraju biti jasna. Sljedeća aktivnost kod planiranja je određivanje revizijskih kriterija. Kako bi revizijski kriteriji bili primjereni, poželjno je da su definirani prema sljedećim smjernicama (INTOSAI, 2016):

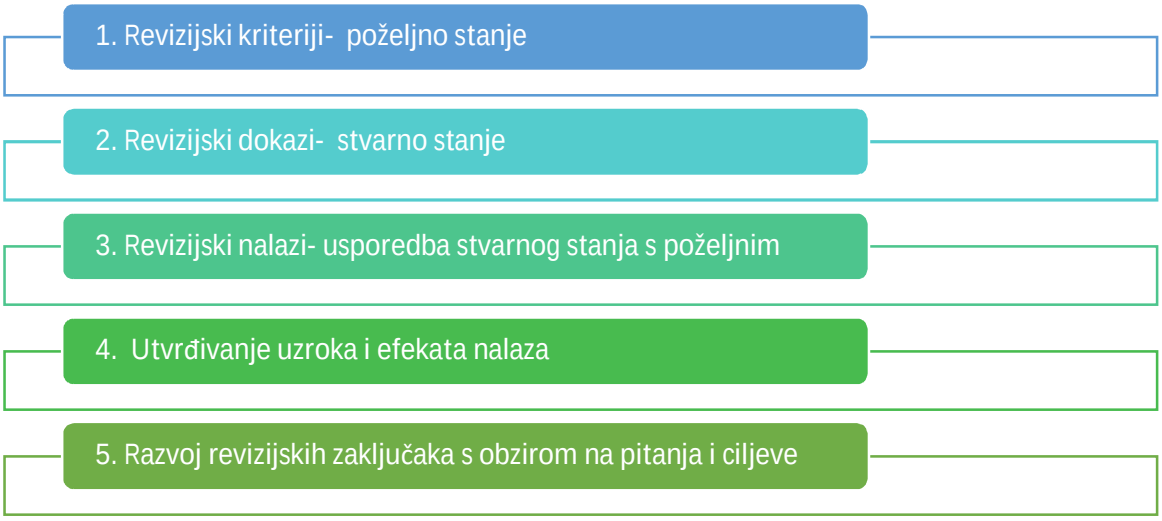
- relevantni, logični i povezani s revizijskim pitanjima
- razumljivi, kratki, jasni, nedvosmisleni i lako shvatljivi
- potpuni, dovoljni za odgovor na revizijska pitanja
- objektivni
- da se mogu testirati

Nakon odabira revizijskih kriterija, sljedeći korak je odabir metoda za prikupljanje podataka i analizu podataka. Odabir metoda temelji se na svim prethodno navedenim koracima planiranja revizije. Prilikom faze planiranja svrha izbora metoda je sustavno fokusiranje na ono što revizor treba znati kako bi odgovorio na revizijska pitanja. Preporučuje se čak i probno testiranje određene metode prikupljanja dokaza kako bi se odabrao najbolji način prikupljanja podataka (INTOSAI, 2016). Metode mogu biti kvantitativne i kvalitativne. Kvantitativne metode odnose se na podatke koji su mjerljivi, dok se kvalitativne metode odnose na intervjue, uvid u dokumentaciju promatranje i sl. (Grupa autora, 2009).

U fazi provođenja revizije učinkovitosti dvije su ključne stvari. Najprije revizori trebaju prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze, a nakon toga pomoću tih dokaza odgovoriti na revizijska pitanja i revizijske ciljeve. Dostatnost je kvantitativna mjera koja ukazuje na količinu dokaza koji podržavaju revizijske nalaze i zaključke. Primjerenost s druge strane je kvalitativna mjera koja obuhvaća relevantnost, valjanost i pouzdanost revizijskih dokaza. Dokazi su dostatni i primjereni kada pružaju razumnu osnovu za podršku nalaza i zaključaka u kontekstu revizijskih ciljeva. Suprotno tome, dokazi nisu dostatni i primjereni kada korištenje dokaza nosi neprihvatljivo visok rizik navođenja revizora na pogrešan zaključak, kad dokazi imaju značajne limite i kad ne predstavljaju adekvatnu osnovu za donošenje zaključaka (INTOSAI, 2016).

Analitički postupci kojima se dolazi revizijskih zaključaka prikazani su vizualno (slika 6).

Slika 6 Analitički koraci do revizijskih zaključaka



Izvor: Izrada autora prema: INTOSAI (2016), *Guidelines for the performance auditing process*, Kopenhagen, Preuzeto 24. 6. 2020 iz https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/5923b2eae6f2e10edd5c5870/1495511793963/ISSAI_3200_Ingle%CC%82s_alterada_9dez2016.pdf

U fazi izvješćivanja prema ISSAI 300 standardu revizorski izvještaji moraju biti:

- **opsežni-** izvještaj treba pružati adekvatno i ispravno razumijevanje pitanja na koja se revizija fokusirala
- **uvjerljivi-** revizorski nalazi i zaključci se odnose na revizijska pitanja i ciljeve, te su prezentirani objektivno
- **pravovremeni-** informacije moraju biti dostupne, sažete i pravovremene
- **prilagođeni čitatelju (engl. reader friendly)**– jasni, logički i izvještaji fokusirani na temu
- **sveobuhvatni-** prezentiraju se različiti pogledi na revizorska pitanja i daju se pozitivne i negativne ocjene

Posljednji korak procesa revizije učinkovitosti je praćenje rezultata koje je u slučaju Državnog ureda za reviziju regulirano jednako kao i kod revizije pravilnosti te samim time nema potrebe za dodatnim analiziranjem.

2.3.3 Revizija usklađenosti

Prema ISSAI 400 standardu za provođenje revizije usklađenosti, „revizija usklađenosti daje neovisnu ocjenu kojom se utvrđuje je li predmet revizije u skladu s primjenjivim mjerodavnim podlogama koje su određene kao kriteriji“. Mjerodavne podloge su osnovni element revizije usklađenosti. Obuhvaćaju pravila, zakone i propise, kodekse, uvjete i načela kojima se rukovodi upravljanje u javnom sektoru i postupanje javnih djelatnika. Velika većina mjerodavnih podloga je na odlukama nositelja zakonodavne vlasti. Iz svega navedenog proizlazi kako je cilj revizije usklađenosti u javnom sektoru omogućiti vrhovnim revizijskim institucijama ocjenu jesu li aktivnosti subjekata u javnom sektoru u skladu s mjerodavnim podlogama kojima je propisan njihov rad (INTOSAI, 2013).

Revizija usklađenosti se može provoditi samostalno, ali i u kombinaciji s drugim vrstama revizije. Temeljem toga razlikuju se tri pristupa provedbe revizije usklađenosti:

- revizija usklađenosti u povezanosti s financijskom revizijom
- samostalna revizija usklađenosti
- revizija usklađenosti povezana s revizijom učinkovitosti

Provedba revizije usklađenosti u povezanosti s financijskom revizijom se temelji na tome da je revizija usklađenosti komplementarna financijskoj reviziji u smislu da revizija usklađenosti daje širu zakonsku sliku. Kod financijske revizije zakoni i propisi se promatraju samo u odnosu na financijske izvještaje, dok kod revizije usklađenosti svi zakoni i propisi mogu biti značajni za određenu problematiku. Dodatne smjernice za provođenje ove vrste revizije usklađenosti dani su u ISSAI 4200 standardu. U situaciji kad se revizija usklađenosti provodi odvojeno od financijske revizije i revizije usklađenosti ISSAI 4100 daje smjernice za provođenje. Takva vrsta revizije može se provoditi na redovnoj ili *ad hoc* osnovi. U slučaju provođenja revizije usklađenosti zajedno s revizijom učinkovitosti, usklađenost se promatra kroz prizmu ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti. Kod kombiniranih revizija, revizori bi trebali profesionalnom prosudbom odrediti je li u fokusu revizija usklađenosti ili učinkovitosti (INTOSAI, 2013).

Proces revizije usklađenosti kao i kod prethodnih vrsta revizije podijeljen je u nekoliko faza, pa tako faze procesa revizije usklađenosti su:

- planiranje i osmišljavane revizije usklađenosti
- ispitivanje i prikupljanje revizijskih dokaza
- ocjena revizijskih dokaza i donošenje zaključaka

- izvješćivanje
- praćenje izvršenja naloga i preporuka

Faza planiranja i osmišljavanja revizije usklađenosti je najopsežnija faza procesa revizije usklađenosti. Počinje određivanjem opsega revizije u kojem se očituju naglasci, razmjeri i ograničenja same revizije. Nakon toga slijedi određivanje predmeta revizije i kriterija za provedbu revizije koji mogu biti određeni zakonom ili djelokrugom vrhovne revizijske institucije, ali može ih odrediti i revizor svojom profesionalnom prosudbom. Sljedeći korak je upoznavanje subjekta, unutarnjih kontrola i kontrolnog okruženja pomoću kojeg revizor stječe dodatno znanje o subjektu revizije kako bi odredio značajnost i procijenio rizik neusklađenosti. Uzevši u obzir revizijske kriterije, opseg i poznavanje subjekta revizije, revizor bi trebao procijeniti rizik neusklađenosti o kojem treba voditi računa za vrijeme cijelog procesa revizije. Posljednja dva koraka kod faze planiranja su rizik prijevare i razrada revizijske strategije i plana revizije. Kod revizije usklađenosti prijevare se najčešće odnose na zloporabu ovlasti i neistinito izvješćivanje. U fazi razrade strategije i plana naglasak je na smišljanju djelotvornih odgovora na rizik neusklađenosti (INTOSAI, 2013)

U fazi prikupljanja revizijskih dokaza cilj je da revizijski dokazi budu primjereni i dostatni. U ovom koraku nema razlika u odnosu na financijsku reviziju i reviziju učinkovitosti. Isto se odnosi i na ocjenu revizijskih dokaza i donošenje zaključaka.

Kod faze izvješćivanja ključno je da izvještaji budu sastavljeni u skladu s načelima cjelovitosti, objektivnosti, pravodobnosti i proturječnog procesa. Proturječni proces je pojam koji dosad nije predstavljen, a označava provjeru točnosti činjenica sa subjektom revizije i potencijalno uvrštavanje očitovanja subjekta u samo izvješće. (INTOSAI, 2013).

Posljednja faza procesa revizije usklađenosti je jednaka kao i kod ostalih vrsta revizije, te samim time nema potrebe za dodatnim pojašnjavanjem.

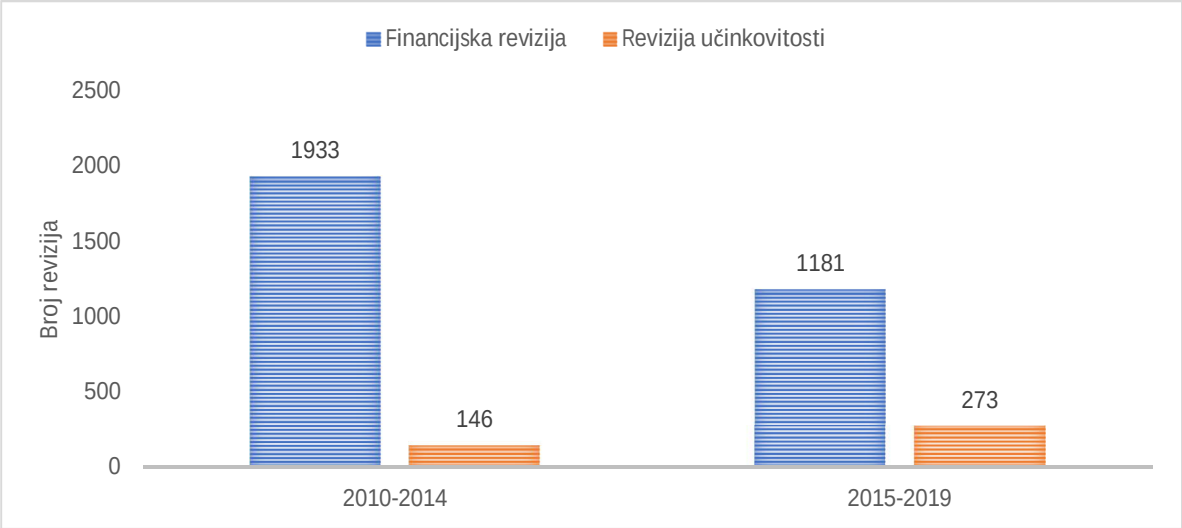
2.4 Specifičnosti državne revizije

Osnovnu razliku između državne revizije i revizije privatnog sektora čini ispitivanje tzv. 3E (ekonomičnost, učinkovitost i svrsishodnost), što je izričito obilježje državne revizije. Osim toga, razlika je u i u načinu financiranja s obzirom na to da se rad Državnog ureda za reviziju financira najvećim dijelom iz državnog proračuna. Financiranje Državnog ureda za reviziju u Republici Hrvatskoj definirano je člankom 4. Zakona o Državnom uredu za reviziju. Tim zakonom i člankom utvrđena su sva obilježja financiranja. Zakon definira da se sredstva

osiguravaju u državnom proračunu Republike Hrvatske. Isto tako, definirano je kako Državni ured za reviziju do 1.lipnja tekuće godine izrađuje prijedlog financijskog plana za iduću godinu, te projekcije za sljedeće dvije godine koje se dostavljaju Hrvatskom saboru i Ministarstvu financija. Uz to, navedeno je kako Državni ured za reviziju samostalno raspoređuje i upravlja sredstvima za rad iz državnog proračuna te da je ovlašten za ostvarivanje vlastitih prihoda koje može iskoristiti za unapređenje rada ureda.

Navedeno je da temeljnu razliku između državne revizije i revizije privatnog sektora čini ispitivanje 3E koje ujedno predstavlja i temeljno obilježje revizije učinkovitosti. Kroz godine je revizija učinkovitosti postajala sve zastupljenija u radu državnih revizora. Kako bi se potvrdila navedena teza napravljena je usporedba obavljenih revizija učinkovitosti u dva petogodišnja perioda (grafikon 1).

Graf 1 Usporedba obavljenih revizija u periodu 2010-2014 i 2015-2019 na primjeru Državnog ureda za reviziju

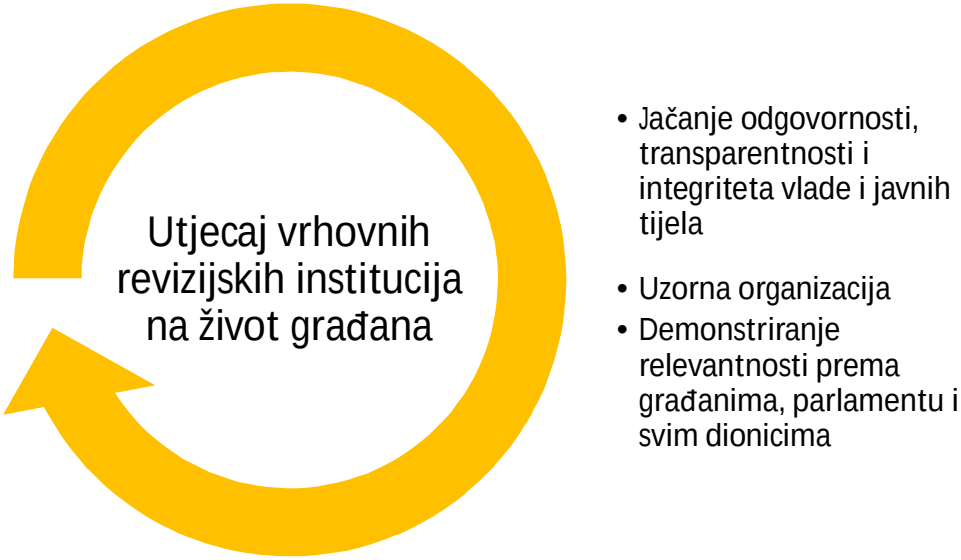


Izvor: Izrada autora prema izvješćima Državnog ureda za Reviziju objavljenima u razdoblju od 2010. do 2019. godine. Podaci preuzeti sa www.revizija.hr

Iz grafikona 1 vidljivo je kako se u razdoblju od skoro deset godina promijenio omjer financijske revizije i revizije učinkovitosti. Riječ je o smanjenju financijske revizije i povećanju revizije učinkovitosti za gotovo 100%.

S obzirom na to da vrhovne revizijske institucije su dio javnog sektora, mjerenje njihovog učinka nije jednostavno kao kod privatnog sektora. Sama činjenica kako se financiraju iz državnog proračuna, te subjekti revizije ne plaćaju direktno usluge revizije mijenja okolnosti. Prema INTOSAI-P 12 smjernicama koje definiraju način na koji vrhovne revizijske institucije mogu utjecati na živote građana, definirana su tri osnovna okvira koja će biti prikazana vizualno (slika 7).

Slika 7 Smjernice za utjecaj vrhovnih revizijskih institucija na život građana



Izvor: Izrada autora prema: INTOSAI (2019), *INTOSAI-P 12 - The Value and Benefits of Supreme Audit Insitutions- making a difference to the lives of citizens.*Preuzeto 27. 6.2020. iz https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_12/INTOSAI_P_12_en.pdf

Ovakva podjela je dodatno razrađena u samim smjernicama. U kontekstu jačanja odgovornosti, transparentnosti i integriteta stavljen je naglasak na očuvanje neovisnosti same institucije, provođenje revizija kako bi se osigurala odgovornost tijela javnog sektora za njihovo korištenje javnih resursa. Uz to, preporučuje se omogućavanje onima koji su na pozicijama odgovornosti poduzimanje korektivnih mjera, te izvješćivanje javnosti o provedenim revizijama kako bi javni sektor mogao odgovarati samoj javnosti (INTOSAI, 2019).

Pod uzornom organizacijom se podrazumijeva da vrhovna revizijska institucija svojim primjerom predstavlja svim ostalim javnim organizacijama kako se trebaju ponašati. Pridržavanje etičkog kodeksa, organizacija znanja, težnja prema izvrsnosti samo su neki od načina kako se postaje uzorna organizacija. U posljednjoj smjernici koja se odnosi na relevantnost preporučuje se komunikacija sa svim dionicima, i promptna reakcija kod promjene okruženja i nadolazećih rizika (INTOSAI, 2019).

3. POJAM I ZNAČENJE JAVNO-PRIVATNOG PARTNERSTVA

3.1 Pojam i oblici javno-privatnog partnerstva

Zakon o javno-privatnom partnerstvu koji je na snazi od 1. siječnja 2019. godine definira javno-privatno partnerstvo (u daljnjem tekstu JPP) kao „dugoročan ugovorni odnos između javnog i privatnog partnera predmet kojeg je izgradnja i/ili rekonstrukcija i održavanje javne građevine, u svrhu pružanja javnih usluga iz okvira nadležnosti javnog partnera“. Definirano je i da privatni partner od javnog preuzima obveze i rizike vezane uz proces gradnje, te najmanje jedan od sljedeća dva rizika: rizik raspoloživosti javne građevine i rizik potražnje. Zakonom su određena i dva oblika JPP-a koja nisu povezana s količinom prenesenog rizika koji je inače glavni kriterij kod određivanja oblika javno-privatnog partnerstva, već s načinom suradnje javnog i privatnog partnera. Razlikuju se ugovorno i statusno javno-privatno partnerstvo. Ugovorno predstavlja model JPP-a kod kojeg je odnos partnera definiran ugovorom, dok kod statusnog se osniva zajedničko trgovačko društvo koje je nositelj provedbe projekta JPP-a.

Organizacija za gospodarsku suradnju i razvoj (OECD, 2012) definira JPP kao“ dugoročni ugovorni aranžman između vlade i privatnog partera na temelju kojih privatni partner pruža i financira javne usluge uporabom kapitala, dijeleći povezane rizike.

Zelena knjiga (Green paper, 2004) Europske komisije definira JPP kao „bilo koji oblik suradnje između javnog i privatnog sektora koji ima za cilj osiguranje sredstava, izgradnje, obnove ili održavanja infrastrukture te pružanja javnih usluga“.

Kroz povijest model JPP-a se počinje ozbiljnije razvijati osamdesetih godina prošlog stoljeća na području Ujedinjenog Kraljevstva za vrijeme vladavine Margaret Thatcher. Zanimljiv je podatak kako se zapravo prvim infrastrukturnim projektom prema modelu JPP-a smatra Sueski kanal koji je imao gotovo identična obilježja današnjih JPP-a, dugoročnost i podjelu rizika. Ipak, u novije vrijeme Ujedinjeno Kraljevstvo se smatra perjanicom JPP-a. U 2004. godini 66% završenih objekata prema modelu JPP-a bilo je na području Ujedinjenog Kraljevstva (Šimović, Rogić-Lugarić, Šimović, & Vuletić-Antić, 2007). Koliko je model rasprostranjen na području Ujedinjenog Kraljevstva možda najbolje pokazuje činjenica kako je u razdoblju od 1990. do 2016. godine ukupna vrijednost projekata bila nešto manje od 160 milijardi eura. Prva sljedeća zemlja po vrijednosti projekata u istom razdoblju je Francuska s vrijednošću projekata oko 40 milijardi eura (Europski revizorski sud, 2018). Uz Ujedinjeno Kraljevstvo visoku razvijenost JPP-a pokazuju i ostale angloameričke zemlje poput Sjedinjenih Američkih Država i Australije.

Nekoliko je ključnih elemenata JPP-a koji definiraju sam model i koji mu daju prepoznatljivost:

- dugoročnost ugovora
- dizajn, izgradnja, financiranje je od strane privatnog sektora, a korištenje od javnog sektora
- plaćanje privatnom sektoru kroz životni ciklus JPP-a
- objekti ostaju u vlasništvu javnog sektora ili se vraćaju nakon isteka ugovora (Yescombe, 2007)

Svaki od ovih elemenata isto tako ovisi i vrsti JPP-a koji će biti prikazani u nastavku. Za primjer se može uzeti kako je zakonski definirano minimalno trajanje ugovora od tri do četrdeset godina što predstavlja dosta širok vremenski period i po kojem bi dugoročnost ugovora kao obilježje bila dovedena u pitanje.

S obzirom na to kako je model JPP-a alternativa modelu tradicionalne javne nabave napravljen je usporedni prikaz ključnih obilježja kako bi se dodatno ukazalo na temeljne različitosti među modelima (tablica 2).

Tablica 2 Usporedba tradicionalne nabave i JPP modela

Aspekt	Tradicionalna nabava	JPP
STATUS JAVNOG I PRIVATNOG SEKTORA		
Uloga javnog sektora Uloga privatnog sektora Određivanje projektnih zahtjeva	Investitor i vlasnik Projektant, izvođač i sl. Javni sektor određuje ulazne specifikacije	Kupac usluge Investitor i privremeni vlasnik Javni sektor određuje izlazne specifikacije
STATUS PROJEKTNIH FUNKCIJA		
Projektiranje, financiranje, građenje, uporaba, održavanje	Zasebno zadržano u javnom sektoru	Objedinjeno i prebačeno na privatnog partnera
STATUS JAVNE NABAVE		
Projektiranje, financiranje, građenje, uporaba, održavanje	Zasebna nabava	Objedinjena nabava cjelokupnog paketa
STATUS RIZIKA		
Rizik građenja, financiranja i raspoloživosti	Zadržan u javnom sektoru	Prebačen na privatnog partnera
STATUS TROŠKOVA ZA JAVNI SEKTOR		
Projektiranje Građenje	Prisutni Prisutni	Nema Nema
Uporaba Održavanje	Prisutni Prisutni	JPP naknada uvjetovana raspoloživošću prostora

Izvor: Izrada autora prema: Agencija za javno-privatno partnerstvo (2014), *Priprema i provedba javnih investicija*, Priručnik br. 9, verzija br.3, Zagreb

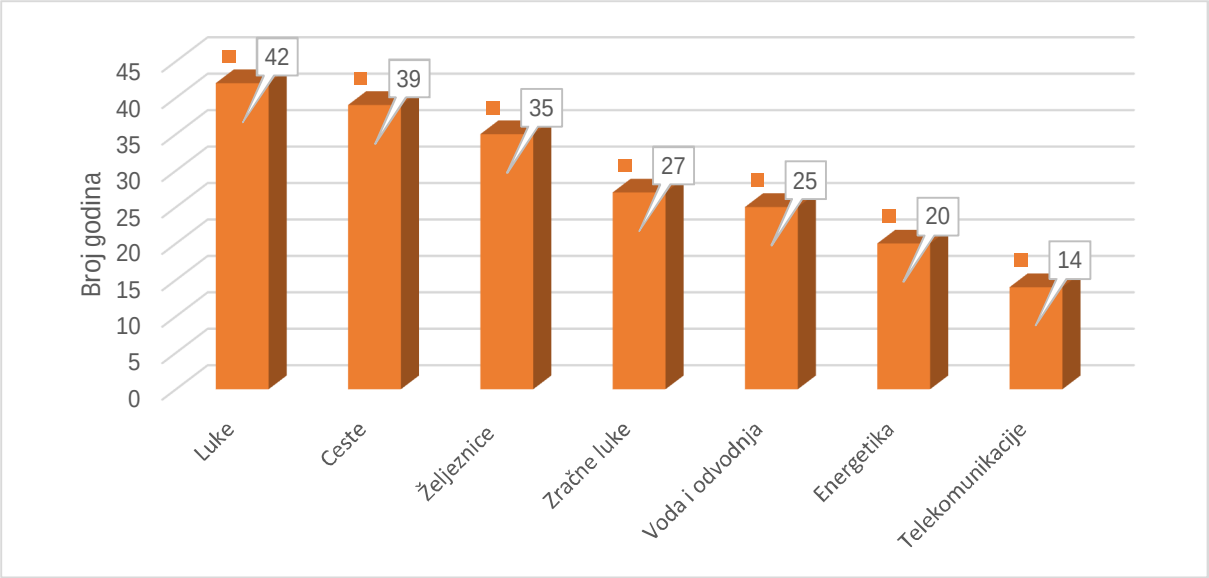
U tradicionalnom modelu javne nabave, javni sektor je direktno uključen u proces projektiranja i građenja kroz svoju investitorsku ulogu (ulazne specifikacije). Po završetku gradnje preuzima sve rizike nedostataka iz faza projektiranja i gradnje. Kod JPP-a je situacija drugačija. Javno tijelo definira opseg i standarde usluga koje privatni partner treba ispuniti (specifikacija izlaznih zahtjeva). U kontekstu statusa projektnih funkcija i javne nabave zajednička je karakteristika što se u modelu JPP-a objedinjuju različite funkcije kako bi se došlo do što efikasnijeg realiziranja projekta. Rizici se u modelu JPP-a prebacuju na privatnog partnera, osim onih rizika kojima javno tijelo efikasno upravlja. Da bi se projekt klasificirao kao JPP, rizici građenja, financiranja i raspoloživosti moraju biti prebačeni na privatnog partnera (Agencija za javno-privatno partnerstvo, 2014).

U provedbi zakona o javno-privatnom partnerstvu javni partner dužan je poštovati određena načela koja osiguravaju učinkovitu primjenu JPP-a. Načela javno-privatnog partnerstva su:

- Načelo zaštite javnog interesa- ovim načelom javnopravno tijelo želi ostvariti određeni javni interes kojim se zadovoljava određena javna potreba.
- Načelo tržišnog natjecanja- načelo iziskuje od javnog partnera osiguranje neutralnih i poštenih uvjeta za gospodarske subjekte u nadmetanjima
- Načelo učinkovitosti- postupci se provode s ciljem učinkovitog i djelotvornog upravljanja sredstvima i postizanja najveće moguće vrijednosti za novac
- Načelo jednakog tretmana- daje jednaku priliku svim gospodarskim subjektima za javni ugovor. Prožima se u cijelom postupku JPP-a.
- Načelo uzajamnog priznavanja- zahtijeva da zakonodavstvo druge države članice ima ekvivalentne učinke kao i zakonodavstvo druge države članice. Povezano je s načelom nediskriminacije.
- Načelo razmjernosti- sve aktivnosti u procesu JPP-a trebaju biti neophodne i primjerene za postizanje cilja.
- Načelo transparentnosti- značajno za povjerenje poreznih obveznika u smislu upravljanja proračunskim novcem od strane javnog sektora.
- Načelo zaštite okoliša- prilikom donošenja odluka o zahvatu u okoliš i provođenja samog zahvata treba osigurati pravo čovjeka na zdrav i čisti okoliš
- Načelo slobode ugovaranja- podrazumijeva autonomiju stranaka kroz tri karakteristike: sloboda odabira ugovorne strane, sloboda odabira vrste ugovora i sloboda regulacije sadržaja ugovora (Barković & Širić, 2010).

Kako je dugoročnost jedno od temeljnih obilježja JPP-a, treba ju isto tako promotriti kroz različite sektore primjene JPP-a. Već je spomenuto kako je zakonom utvrđeno minimalno i maksimalno trajanje ugovora. Logično je i da trajanje ugovora se razlikuje ovisno o vrsti projekta i sektoru u kojem se projekt provodi. Iz tog razloga na uzorku zemalja OECD-a napravljen je grafički prikaz prosječnog trajanja ugovora o javno-privatnom partnerstvu prema sektorima (grafikon 2).

Graf 2 Prosječno trajanje JPP ugovora na području zemalja OECD-a s obzirom na sektor

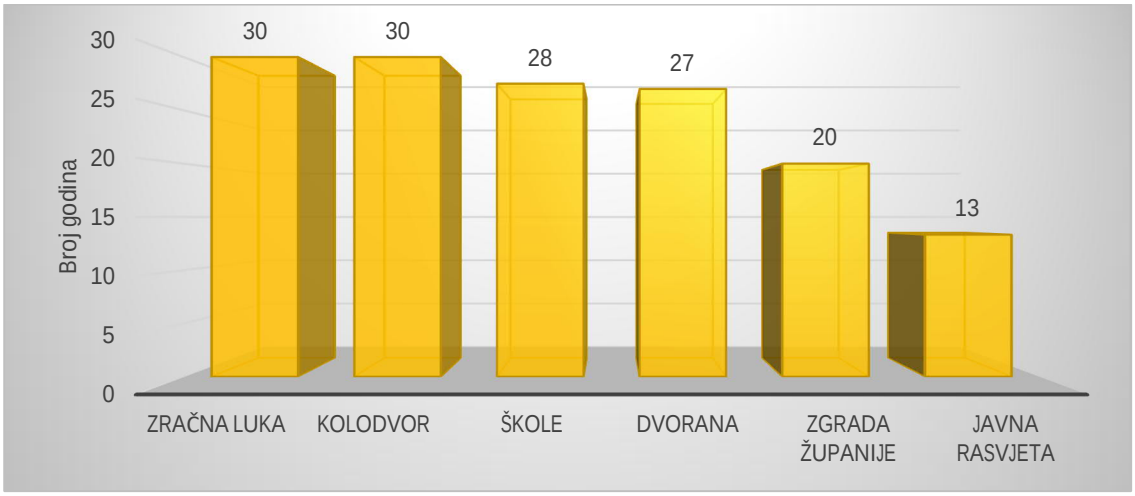


Izvor: Izrada autora prema: Araujo, S.; Southerland, D. (2010). *Public private partnerships and investment in infrastructure*. Paris; OECD. Preuzeto 1.7.2020 iz http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=ECO/WKP(2010)59&docLanguage=En

Iz grafa 2 može se vidjeti kako je najviša dugoročnost u sektoru pomorskih luka, a najniža u sektoru telekomunikacija. Primjetno je kako je kod luka prosječan rok trajanja ugovora iznad 40 godina što je iznad zakonskog ograničenja koje je na snazi u Republici Hrvatskoj. Zakonski okviri se razlikuju među državama, ali generalno se može zaključiti kako najduži rok trajanja ugovora je u sektoru transporta.

Prema istom principu napravljen je i grafički prikaz na uzorku Republike Hrvatske (grafikon 3).

Graf 3 Prosječno trajanje JPP ugovora prema vrsti projekta u Republici Hrvatskoj



Izvor: Izrada autora prema registru ugovora javno-privatnog partnerstva preuzetog sa službene stranice Ministarstva gospodarstva, poduzetništva i obrta; Dostupno na: http://investcroatia.gov.hr/jpp/registar/ (1.7.2020.)

Prema registru ugovora javno-privatnog partnerstva u Republici Hrvatskoj vidljivo je kako najduži rok trajanja ugovora opet pripada sektoru transporta. Treba isto tako naglasiti kako se tu radi o samo sedamnaest projekata, te uzorak sasvim sigurno nije dovoljno velik. Činjenica je također da svi JPP projekti koji su započeti prije pokretanja ovog registra, nisu uključeni u sami registar. Projekti Istarskog ipsilona i autoceste Zagreb- Macelj koji će se spominjati u petom poglavlju ovog rada iz tog razloga nisu uključeni u registar, a zasigurno oni i ostali projekti prije registra bi dali bolju sliku o dugoročnosti na području Republike Hrvatske.

3.1.1 Oblici javno-privatnog partnerstva

Uz dugoročnost ključni element JPP-a je podjela rizika između javnog i privatnog partnera. Upravo ta podjela rizika razlikuje oblike JPP-a. Podjela je napravljena tako da uključuje samo oblike javno- privatnog partnerstva u kojima privatni partner preuzima značajan udio rizika. Iz toga razloga su izostavljeni osnovni oblici JPP-a poput privatnog financiranja (FO), projektiraj-pobjedi u nadmetanju- izgradi (DBB) i sličnih koji su bliži tradicionalnom načinu financiranju projekata. Sukladno odabranoj klasifikaciji osnovni oblici JPP- a su:

- **Projektiraj-Izgradi-Održavaj** (DBM: Design-Build-Maintain): Privatni sektor prema specifikacijama javnog partnera projektira gradi i održava infrastrukturu čime se rizik provedbe sve tri navedene faze prenosi na privatnog partnera. Projekt je financiran od strane javnog partnera.

- **Projektiraj- Izgradi- Izved**i (DBO: Design-Build-Operate): Sličan prethodnom modelu, osim u posljednjoj fazi provedbe. Nakon završetka gradnje privatni partner uzima objekt u dugoročan najam i s njime pruža određenu uslugu.
- **Izgradi-Izvedi-Prenesi** (BOT: Build-Operate-Transfer): Privatni partner gradi javno dobro i koristeći ga pruža uslugu. Naknada za uslugu se naplaćuje od krajnjih korisnika ili javnog sektora. Nakon isteka ugovora objekt se vraća u vlasništvo javnom sektoru. Najčešće se radi o novom objektu (greenfield investicija) i osnivanju subjekta posebne namjene za provođenje ove vrste projekta.
- **Projektiraj-Izgradi-Financiraj-Izvedi** (DBFO:Design-Build-Finance-Operate): Najčešći oblik JPP-a. Privatni partner osigurava financijska sredstva kako bi zadovoljio potrebe javnog sektora. Privatni sektor bit će plaćen prema isporučenim uslugama za vrijeme cijelog trajanja projekta. Ovaj model prebacuje i rizik financiranja na privatnog partnera koji provodi studiju isplativosti samog projekta. Istekom ugovora objekt se vraća javnom sektoru.
- **Izgradi-Posjeduj-Izvedi-Prenesi** (BOOT: Build-Own-Operate-Transfer): Za razliku od prethodnih modela, ovaj model uvodi pojam posjeda. Privatni partner za vrijeme trajanja ugovora postaje posjednik određenog objekta kojeg vraća javnom sektoru nakon isteka ugovora. Privatni partner naplaćuje naknadu u fiksnom iznosu od javnog sektora ili od krajnjih korisnika.
- **Projektiraj-Izgradi-Financiraj-Održavaj-Upravljaj** (DBFMO: Design-Build-Finance-Maintain-Operate): Predstavlja najčešći oblik JPP-a. Privatnom partneru su povjerene sve faze projekta. Poznat je kao pristup „usmjeren na cijeli vijek projekta“. Javni partner počinje privatnoj strani plaćati uporabu nakon što faza izgradnje završi. Protekom ugovora objekt se vraća javnom sektoru.
- **Izgradi-Zakupi-Izvedi-Prenesi** (BLOT: Build-Lease-Operate-Transfer): Privatni partner gradi objekt i uzima ga u zakup. Vlasnik objekta ostaje javni sektor, dok privatni sektor koristeći zakup pruža uslugu. Istekom ugovora prestaje zakup privatnog partnera.
- **Kupi-Posjeduj-Izvedi-Prenesi** (B_{Uy}OOT: Buy-Own-Operate-Transfer): Privatni sektor kupuje javno dobro koje koristi određeni broj godina te ga bez naknade vraća javnom sektoru istekom ugovora.
- **Projektiraj-Izgradi-Financiraj-Posjeduj-Izvedi-Prenesi** (DBFOOT: Design-Build-Finance-Own-Operate-Transfer): Oblik JPP-a kod kojeg je najveća razina rizika

prebačena na privatni sektor. Privatni partner preuzima sve faze projekta, pa čak i vlasništvo nad određenim projektom kojeg istekom ugovora vraća javnom sektoru.

- **Izgradi-Posjeduj-Izvedi** (BOO: Build-Own-Operate): Privatni partner gradi i upravlja objektom koji je u njegovom vlasništvu i bez obveze da istekom ugovora objekt se vrati javnom sektoru. Javni sektor štiti objekt kontrolom i regulacijom koju provodi nad privatnim partnerom.

- **Kupi-Izgradi-Izvedi** (BBO: Buy-Build-Operate): Privatni sektor kupuje javno dobro, izgrađuje ga ili renovira, te njime upravlja pružajući usluge javnom sektoru ili krajnjim potrošačima. Nakon isteka ugovora privatni partner zadržava vlasništvo nad objektom (Kačer, Kružić, & Perkušić, 2008).

Svi navedeni oblici JPP-a mogu se klasificirati u nekoliko osnovnih oblika po određenim zajedničkim obilježjima:

- Ugovori o upravljanju i pružanju usluga (management and service contracts)- Privatni sektor preuzima pružanje usluge u ime ili za račun javnog partnera. Oblici iz ove grupe nisu navedeni u prethodnoj podjeli zbog niske razine prebačenog rizika na privatnog partnera. Pod ovu grupu JPP-a spadaju modeli poput „Privatno-Financiranje“ (FO).
- Ugovori o najmu/zakupu javnih dobara (lease agreements)- Javni sektor daje privatnom sektoru na korištenje putem najma. Ovoj skupini pripadaju modeli poput BLOT.
- Ugovori o zajedničkom ulaganju (joint venture agreements)- Javni i privatni sektor osnivaju subjekt posebne namjene (SPV) koji je najčešće trgovačko društvo. Visina ulaganja i podjela rizika definirani su ugovorom između dvije strane.
- Koncesijski ugovor- Javni sektor dio svojih prava ili obavljanja djelatnosti prenosi na privatnog partnera. Najbolji primjer ovog oblika JPP-a je BOT.
- Privatna financijska inicijativa- Uveden od strane Britanske vlade 1992.godine. Uz plaćanje od strane korisnika uvedeno je i plaćanje od strane javne vlasti. Javni sektor kupuje točno određenu vrstu javnih usluga koje mu nudi privatni partner. Najpoznatiji oblici privatne financijske inicijative su DBFO, DBFMO, BOOT, DBFOOT i sl.
- BOO i BBO ugovori- Privatni partner snosi sve rizike i koristi od pružanja javne usluge. Objekti ostaju u vlasništvu privatnog partnera (Kačer, Kružić, & Perkušić, 2008).

3.2 Prednosti, nedostatci i rizici u javno-privatnom partnerstvu

3.2.1 Prednosti javno-privatnog partnerstva

Europska komisija je identificirala četiri osnovne uloge privatnog sektora u JPP projektima.

1. pružanje dodatnog kapitala
2. pružanje alternativnih organizacijskih i vještina provođenja
3. stvaranje dodatne vrijednosti za korisnike usluga i šire javnosti
4. bolja identifikacija potreba i optimalno korištenje resursa.

S obzirom na činjenice kako sektori okoliša i transporta zahtijevaju značajna ulaganja, te kako je sve teže javnom sektoru pronaći sredstva za stalna ulaganja i osloniti se na pomoć međunarodnih institucija nastala je potreba za pronalaskom alternativnih načina financiranja. Uz pronalazak alternativnih načina financiranja, nastala je potreba i za sve efikasnijom upotrebom javnih sredstava. JPP model s obzirom na navedene pretpostavke nudi brojne prednosti za provođenje određenih projekata (European Commission, 2003):

- **Ubrzano pružanje infrastrukture** - JPP često dopušta javnom sektoru da prenese buduće kapitalne izdatke u tijek uslužnih plaćanja. To omogućava nastavak provedbe projekata u slučaju nedostatka sredstava kod javnog sektora.
- **Brža implementacija –** alokacija odgovornosti projektiranja i izgradnje na privatnog partnera, povezana s plaćanjem u ovisnosti o raspoloživosti usluge pruža značajnu motivaciju privatnom partneru da skrati vrijeme izgradnje.
- **Smanjenje ukupnih troškova životnog ciklusa –** ukupni troškovi životnog ciklusa predstavljaju sve troškove nastale od kupnje (izgradnje) objekta do prodaje (vraćanja javnom sektoru) (Kenton, 2018). Projekti JPP-a u kojima je rizik izgradnje, upravljanje, financiranja, održavanja ili svi zajedno preneseni na privatnog partnera daju snažan poticaj privatnom partneru za minimiziranje troškova u svim mogućim fazama. Nešto što je jako teško postići sa svim ograničenjima tradicionalne javne nabave.
- **Bolja alokacija rizika –** temeljno načelo svih JPP je alokacija rizika na onu stranu koja s njima najbolje upravlja. Cilj je optimiziranje transfera rizika, a ne maksimiziranje transfera rizika kako ne bi došlo do situacije da privatni partner ne može ispuniti svoj dio ugovora.
- **Bolji poticaji za izvođenje –** alokacija rizika trebala bi potaknuti privatnog partnera da unaprijedi svoj menadžment i provođenje samog projekta.

- **Poboljšana kvaliteta usluge –** dosadašnja iskustva pokazuju kako kvaliteta usluge dobivena kroz JPP projekte je bolja nego usluga s tradicionalnom nabavom. Razlozi za tako nešto mogu se tražiti u boljoj integraciji svih funkcija kod privatnog partnera, boljoj ekonomiji obujma, i penalizacije koja je definirana ugovorom.
- **Generiranje dodatnih prihoda –** privatni sektor može biti u mogućnosti generiranja dodatnih prihoda od trećih strana, čime smanjuje potencijalnu potrebu za subvencioniranjem od javnog sektora.
- **Poboljšani javni menadžment –** transferiranjem odgovornosti provođenja projekta na privatni sektor, državni dužnosnici ponašaju se kao regulatori te se ne moraju baviti svakodnevnim poslovima koje zahtijeva projekt. Uz to, stavljanjem javnih usluga na slobodno tržište osigurava se najbolja vrijednost za novac (eng. value for money) samog projekta.

3.2.2 Nedostatci javno-privatnog partnerstva

Uz navedene prednosti JPP posjeduje i određene nedostatke, uostalom kao i svaki model projektiranja. Neke prednosti kad se promatraju kroz drugačiju prizmu mogu zapravo biti i nedostatci. U nedavnom izvješću Europskog revizorskog suda koji se odnosi na 14 projekata financiranih kroz JPP, generalan zaključak je da JPP imaju brojne nedostatke i ograničene koristi. Najčešći nedostatci JPP-a su prikazani u sljedećoj podjeli (Europski revizorski sud, 2018), (Rashed, Alam, & Ekhwan, 2011):

- **Dugoročnost projekata –** dugoročnost iako može biti i prednost u smislu rasterećivanja proračuna na duži broj godina, s druge strane sama dugoročnost nosi sa sobom puno veću složenost projekata koji zahtijevaju dugoročno planiranje i analiziranje.
- **Dugotrajni pregovori i povećani troškovi prije implementacije –** alokacija rizika koja se temelji na tome koja strana bolje upravlja rizikom povlači i duže trajanje pregovora kako bi se razradili svi detalji, čime nastaju povećani troškovi prije početka provedbe samog projekta.
- **Javni vs. privatni sektor –** javni i privatni partner imaju drugačije ciljeve svog djelovanja. Javni partner služi javnim interesima, dok je privatni partner motiviran isključivo profitom. Smatra se kako sama ta pretpostavka može dovesti do komplikacija. Oportunističko ponašanje jedne od strana može dovesti do povećanja troškova ili čak propasti projekta.

- **Nedostatak tržišne konkurencije –** kako su projekti JPP-a iznimno kompleksni i financijski zahtjevni, može doći do situacije u kojoj samo jedan privatni partner ispunjava uvjete za provođenje projekta. Posljedica toga može biti povećana pregovaračka moć privatnog partnera, čime se uvjeti javnog partnera mogu pogoršati. Najčešće se tu radi o projektima izgradnje prometnica i sl.
- **Tehnološki napredak –** s obzirom na dugotrajnost ugovora i stalan tehnološki napredak koji se svakodnevno događa, sve projekcije koje se rade prilikom pregovaranja ne mogu do kraja biti pouzdane jer ni jedna strana ne može sa sigurnošću utvrditi koliko će biti velik tehnološki napredak. Postoji opasnost da nešto što je sad suvremeno za 20-30 godina bude totalno neupotrebljivo.
- **Utjecaj ekonomskog ciklusa –** u modelima JPP-a gdje privatni partner dobiva naknadu od korisnika samog objekta postoji opasnost od značajnog pada prihoda za vrijeme recesija. Primjer takve situacije je da ljudi smanje vožnju autocestom čime direktno smanjuju prihode privatnom partneru. Ako se partner ugovorom zaštitio od takve situacije to može prouzročiti dodatne troškove za javni sektor, ili može dovesti do problema likvidnosti kod privatnog partnera, čime se dovodi u pitanje upravljanje i održavanje objekta.
- **Pretjerani optimizam –** prilikom pregovaranja i planiranja projekta može doći pretjeranog optimizma od strane privatnog partnera kod projiciranja buduće potražnje i planiranje potražnje infrastrukture što može dovesti do manje ostvarene vrijednosti za uloženi novac i manje koristi od očekivanih.
- **Neadekvatna alokacija rizika –** pretjerano prebacivanje rizika na privatnog partnera može dovesti do manje poticaja za privatnog partnera, veće troškove projekta te posljedično slabije benefite za javnog partnera.

3.2.3 Rizici javno-privatnog partnerstva

Rizik kod javno-privatnih partnerstva se odnosi na neizvjesnost provedbe samog projekta. Rizik može imati učinak na omogućavanje usluga ili na financijsku stabilnost samog projekta. U obje situacije dolazi do troška kojeg jedna od strana mora snositi. Osnovna podjela rizika koji se mogu pojaviti kod JPP-a je podjela na: opću fazu rizika, rizike u fazi izgradnje i rizike kod faze vođenja projekta. Svaka od navedenih stavki ima dodatne podjele koje su analizirane kako bi se dao detaljan prikaz svih rizika povezanih s provedbom JPP-a (Yescombe, 2007):

1) **Opća faza rizika**

- **Politički rizik -** za JPP koji nije u harmoniji s političkom voljom vrlo je izgledno da će se suočiti s preprekama. Javna vlast može koristiti svoju volju za promjene zakona ili izvršenje radnji protiv privatnog partnera. Dokle god se u djelovanju ne koristi diskriminacija može se govoriti samo o riziku poslovanja. Ako se privatni partner dovede u situaciju političke nemilosti preporučuje se kompromis putem izmjene ili raskida ugovora.
- **Gospodarski rizik** – dva osnovna rizika koja se pojavljuju kod gospodarskog rizika su rizik kamatne stope i inflacije. Rizik kamatne stope se manifestira kroz „fluktuirajuće“ kamatne stope u kojima se kamatna stopa prilagođava otprilike svakih 6 mjeseci. Razlog „fluktuirajućih“ kamatnih stopa je dugoročnost ugovora.

  Rizik inflacije je dosta složeniji od rizika kamatnih stopa. Relativno male godišnje promjene inflacije kroz period od 20 do 30 godina imaju značajan utjecaj. Privatni partner teži terećenju javnog sektora zbog izloženosti riziku inflacije.

2) **Rizici faze izgradnje**

- **Rizik lokacije –** rizici lokacije odnose se na rizike povezane s kupnjom lokacije, stvarnim uvjetima na terenu, potrebnim dozvolama, pravima prolaza i služnosti te povezanosti lokacije. Cilj vjerovnika je da rizike lokacije nikako ne zadrži projektna kompanija. Eksproprijacija zemljišta predstavlja jedan on najvećih uzroka kašnjenja JPP-a, pogotovo kod izgradnje prometnica. Dozvole za projektiranje i izgradnju kao i okolišne dozvole nužne su da bi vjerovnici odobrili sredstva za projekt. U nekim slučajevima javni partner osigurava projektne dozvole, no to dosta ovisi o samom zakonodavnom okviru. Pribavljanje dozvola od strane javnog partnera daje „vjetar u leđa“ privatnom partneru za dostizanje vremenskih rokova.
- **Rizik izgradnje** – rizici izgradnje za sobom povlače i dodatne troškove izgradnje koji prekoračuju zacrtani proračun. Svako povećanje troškova smanjuje vjerovnicima pokazatelje pokrića što dovodi do povećanja rizičnosti kreditiranja. Javni partner nije obvezan tolerirati prekoračenja

troškova od strane privatnog partnera. Ipak, s druge strane šalje se loša slika u javnost ako se pokaže da model JPP nije opravdao očekivanja**.** Iz tog razloga može doći do određenih olakšica prema privatnom partneru. Kao mjera financijske zaštite od prekoračenja troškova koristi se pričuva za nepredviđene događaje koja se najčešće kreće između 7 i 8 posto ukupne vrijednosti projekta.

- **Rizici dovršetka –** kašnjenje dovršetka projekta potencijalno izaziva nekoliko posljedica. Troškovi financiranja će biti viši jer je dug troškova izgradnje duže nepodmiren, dolazi do gubitka ili odgode prihoda od poslovanja te potencijalno kreiranje obveze za dogovorenu štetu prema javnom partneru.

3) Rizici faze vođenja

- **Rizici u fazi rada -** pod rizike u fazi rada mogu se svrstati rizici korištenja, rizici plaćanja prihoda, održavanja te rizik mreže. Rizik korištenja nije jednak za svaki JPP model. Kod koncesijskog modela rizik korištenja preuzima projektna kompanija dok kod PFI modela rizik može preuzeti i javna vlast. Rizik korištenja je povezan s potražnjom za određenom infrastrukturom. Najčešće je izražen kod JPP-a u sektor prometa. Kod rizika prihoda promatra se može li projektna kompanija očekivati naplatu prihoda.

  Rizik mreže predstavlja utjecaj javne vlasti na korištenje infrastrukture. Primjer rizika mreže je situacija kad javna vlast izgradi drugu cestu koja uzima dio prometa cesti izgrađenoj putem JPP-a.

  Rizik održavanja se promatra kroz raspoloživost objekta koji je uslijed održavanja izvan upotrebe te samih troškova održavanja. Ključno je da se program održavanja definira JPP ugovorom te da pruža razumno vrijeme zastoja uslijed održavanja.

- **Prestanak ugovora –** rijetke su situacije u kojima dolazi do raskida ugovora. Samo u situacijama kada privatni partner ne isporučuje usluge daje pravo javnom partneru za raskid ugovora. Kratkoročni zastoji najčešće se rješavaju kaznama ili umanjenjima (Yescombe, 2007).

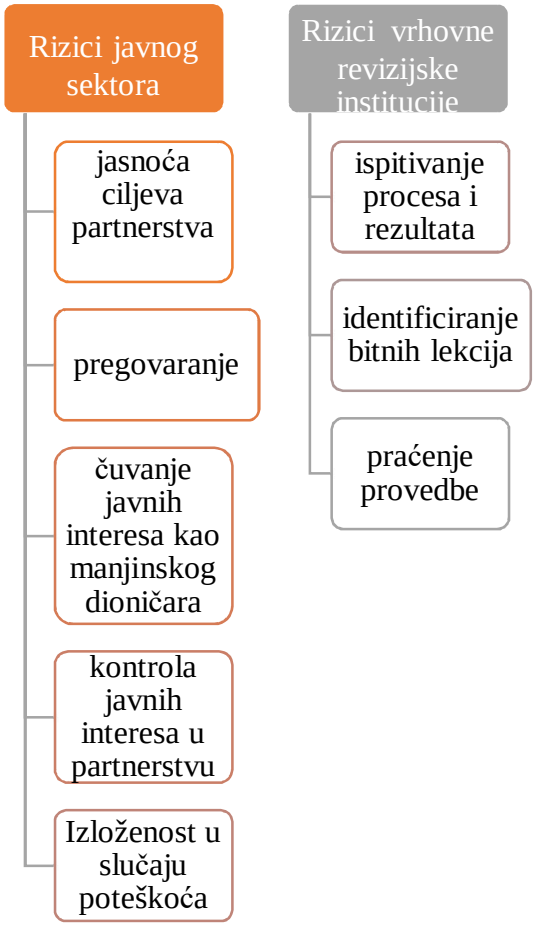
4. REVIZIJA JAVNO-PRIVATNOG PARTNERSTVA KAO MJERA ZAŠTITE JAVNIH FINANCIJA

4.1 INTOSAI smjernice za provedbu revizije procesa javno-privatnog partnerstva

Prilikom provođenja revizije javno-privatnog partnerstva od strane vrhovne revizijske institucije okvir za provođenje revizije predstavlja ISSAI 5240. Radi se o smjernicama danim od strane INTOSAI organizacije. Smjernice su orijentirane na identificiranje rizika s kojima se može suočiti javni sektor i sama revizijska institucija koja provodi reviziju. Od 1993. godine dana su tri seta smjernica koja se odnose na privatizaciju, ekonomsku regulaciju i reviziju javno-privatnih financiranja i koncesija. U posljednjem izdanju iz 2004. godine dane su smjernice samo za reviziju JPP-a.

Smjernicama su identificirani rizici s kojima se susreće javni sektor i vrhovna revizijska institucija. O kojim se rizicima radi prikazano je na vizualnom prikazu (slika 8).

Slika 8 Rizici javnog sektora i vrhovne revizijske institucije prema ISSAI 5240 smjernicama



Izvor: Izrada autora prema: INTOSAI. (2004). *Guidelines on Best Practice for the Audit of Risk in Public/Private Partnership (PPP).* Budapest; INTOSAI

Smjernice definiraju pet osnovnih rizika s kojima se suočava javni sektor. Prvi rizik je jasnoća ciljeva partnerstva. Ovaj rizik se očituje kroz različite ciljeve koje ima javni sektor u odnosu na privatni sektor što je već spomenuto u radu. Isto tako, potreba javnog sektora za provedbom raznih projekata može biti u konfliktu s preferencijama privatnog sektora za provedbom samo najprofitabilnijih projekata. Potencijalna je situacija i da javni partner uđe u projekt koji zahtijeva dodatna ulaganja kako bi se mogao uopće provesti, što posljedično dovodi do veće cijene za same korisnike. Jedan od razloga izbora JPP je i taj što se evidentira izvanbilančno čime se rasterećuje državni proračun. Opasnost od izbora JPP samo zbog te činjenice može dovesti do neuspjeha samog projekta. S obzirom na navedene rizike smjernice preporučuju promatranje načina kako se komercijalni interesi privatnog sektora mogu najbolje iskoristiti, pronalaženje privatnog partnera čiji interesi najbolje odgovaraju zacrtanom projektu, poticaje za djelatnike u javnom sektoru s obzirom na zadovoljstvo korisnika čime bi se osigurao izbor najboljeg privatnog partnera (INTOSAI, 2004).

Rizik pregovaranja sastoji se od nekoliko faktora. Prvi faktor je angažiranje eksternih savjetnika što može dovesti do povećanih troškova prije početka samog projekta, a i mogućeg prešutnog dogovora između savjetnika i privatnog partnera koji bi išao na štetu javnog sektora. Smjernice nalažu postavljanje jasnih budžetskih ograničenja, prijenos znanja savjetnika na javni sektor te povezivanje savjetničke naknade na ukupan uspjeh projekta. Javni sektor također može biti pod pritiskom da izabere neku od lokalnih kompanija za svog partnera čime se ne bi postigla najbolja vrijednost za novac. Važno je da javni sektor ima jasno definiran proces izbora partnera kako ne bi došlo do izbora nepouzdanog partnera. Postoji i imovina za koju se ne smije dopustiti da propadne. U prvom smislu tu se misli na prometnu infrastrukturu. Kao rješenje za navedeni rizik preporučuje se „ulazak“ javnog sektora (eng. step in rights) u vlasništvo u slučaju neuspjeha projekta (INTOSAI, 2004).

Ako javni sektor pristane na manjinski udio u partnerstvu stavlja se u poziciju da njegovi interesi mogu biti nadglasani od strane privatnog partnera. Javni sektor može prihvatiti manjinski udio na zahtjev privatnog partnera ili kako projekt ne bi bio klasificiran kao javni pothvat. Jedan od razloga je i što projekt ne bi spadao pod djelokrug vrhovnih revizijskih institucija. Smjernice preporučuju detaljnu procjenu vrijednosti kontrole privatnog sektora i svih mogućih implikacija te jasno definiranje odgovornosti menadžmenta (INTOSAI, 2004).

Kontrolom javnih interesa u partnerstvu zahtijeva se potpuna transparentnost od strane privatnog partnera. Transparentnost može biti dovedena u pitanje kad privatni partner osnuje podružnice kojima povjeri obavljanje jednog dijela posla čime kontrola postaje otežana. Moguća je i situacija u kojoj se privatni partner fokusira na računovodstveni tretman imovine,

a ne na samu učinkovitost partnerstva. Smjernice preporučuju korištenje različitih metoda mjerenja učinkovitosti (financijskih i kvalitativnih) kako bi se utvrdilo postoji li razlika u odnosu na računovodstvene podatke (INTOSAI, 2004).

Izloženost javnog sektora u slučaju poteškoća moguća je kad javni sektor ulazi u partnerstvo silom prilika. Kada privatni partner dođe u poteškoće a pruža esencijalnu uslugu za javnost, javni partner ulazi u partnerstvo iako to nije prvotno htio. Isto tako, partnerstvo može i bankrotirati ili javni partner može odlučiti izaći iz partnerstva. Kako ne bi došlo do financijskih izdataka uslijed prestanka partnerstva smjernice preporučuju jasno definiranje svih uvjeta pod kojim može doći do prestanka partnerstva prilikom inicijalnih pregovora između dviju strana (INTOSAI, 2004).

Uz navedene rizike s kojima se suočava javni sektor identificirana su i tri rizika s kojima se suočava vrhovna revizijska institucija. Prvi od njih je rizik ispitivanja procesa i rezultata. U nekim slučajevima vrhovne revizijske institucije nemaju dovoljno znanja i iskustva za provedbu revizije ove vrste. Kako bi revizija bila moguća smjernice preporučuju osiguravanje pristupa bilo kojim specijalističkim vještinama. U određenim situacijama privatni partner može odbiti dostaviti informacije revizijskoj instituciji zbog poslovne povjerljivosti. Vrhovna revizijska institucija kao odgovor na takvu praksu može obavijestiti parlament kako bi obveza transparentnosti postala standardna stavka svakog ugovora (INTOSAI, 2004).

Identificiranje bitnih lekcija prilikom provođenja revizije JPP-a podrazumijeva da se revizijske institucije ne smiju ograničiti samo na one stvari koje ne valjaju već da trebaju imati širu sliku samog projekta. Postoje i širi ekonomski i socijalni efekti JPP-a od samog analiziranja vrijednosti za novac. Isto tako, revizijske institucije ne smiju pomiješati upravljačku i revizijsku ulogu koju imaju. Primjer toga je situacija u kojoj revizijska institucija razvije dobru praksu nabave i praćenja nabave. U provođenju te prakse na partnerstva koja revidira postoji opasnosti da linija između upravljačke i revizijske funkcije postane jako tanka. Tako nešto može utjecati na načelo neovisnosti (INTOSAI, 2004).

Praćenje provedbe preporuka danih od strane vrhovne revizijske institucije može naići na razne prepreke. Od nedovoljne transparentnosti samog projekta do neprovođenja preporuka koje može dovesti do istih problema u narednim projektima. Smjernice predlažu izvještavanje parlamenta o provođenjima preporuka kako bi se osiguralo da do samog provođenja i dođe (INTOSAI, 2004).

4.2 Instrumenti ocjene učinkovitosti i ispravnosti izbora modela javno-privatnog partnerstva

4.2.1 Vrijednost za novac u JPP projektima

Vrijednost za novac u javnim projektima podrazumijeva „odabir investicijske opcije s najvećom efikasnošću i efektivnošću u ukupnom životnom vijeku kroz sve faze procesa“ (Juričić & Marenjak, 2016). Ako se modelom JPP-a ostvaruju uštede u odnosu na tradicionalnu javnu nabavu smatra se da se ostvarila vrijednost za novac.

U Velikoj Britaniji koja je perjanica JPP-a je razvijen priručnik za regulaciju upravljanja JPP projektima. Dio priručnika je i vodič vrijednosti za novac (engl. value for money guidance). Proces procjene vrijednosti za novac podijeljen je u četiri faze: ex-ante, procjena programa, procjena projekta, procjena procedure. Treba napomenuti kako je ovaj priručnik prilagođen za privatne financijske inicijative koje su posebno razvijene u Velikoj Britaniji, ali isto tako primjenjiv je i na ostale oblike JPP (HM Treasury, 2006).

Prva faza procesa vrijednosti za novac je ex-ante procjena. Prilikom te faze razmatraju se strategije financiranja određenog projekta, identificiraju se investicijske opcije i ocjenjuju u skladu sa *Zelenom Knjigom* Europske komisije, prepoznaju se djelatnosti u kojima će se projekt realizirati i određenim projektima se daje prioritet s obzirom na svrhu.

Procjena programa ima za cilj ranu procjenu vrijednosti za novac određenog projekta, kao i povećanje transparentnosti i tijeka ugovora (engl. deal flow). Uz to, cilj prve faze je utvrditi imaju li javni i privatni partner potrebni okvir za implementiranje JPP-a koji minimizira troškove za obje strane i osigurava optimalnu vrijednost za novac. Ishod prve faze bi trebao dati bolje razumijevanje primjerenosti JPP modela za određeni projekt. Prilikom procjene programa uzimaju se u obzir primarno kvantitativni faktori, ali i kvalitativni s obzirom na to da uspjeh projekta ne ovisi samo o troškovima. U ovoj fazi poseban naglasak je stavljen na procjenu dugotrajnosti projekta. Neki od najvažnijih čimbenika prilikom procjene dugotrajnosti projekta su: sposobnost predviđanja kvalitete i kvantitete outputa u dugom roku, sposobnost izvođača za procjenom troškova i životni vijek imovine na kojoj se temelji usluga (koliko će trebati obnavljati i održavati imovinu). Kvantitativna procjena se vrši uz pomoć proširene procjene projekta (engl. spreadsheet) koju je razvila Britanska vlada. Pomoću tablice daje se paralelna usporedba svih troškova koji nastaju prilikom tradicionalne nabave i JPP-a. Primarno se to odnosi na troškove životnog ciklusa projekta, kapitalnih troškova, operativnih troškova, transakcijske troškove i sl. Proširena procjena sastoji se od tri dijela (HM Treasury, 2011):

- Polaznih podataka – sastoje se od osnovnih podataka o projektu JPP

- Ulaznih vrijednosti – sadrže operativne troškove, diskontirane kapitalne troškove, troškove cjelokupnog životnog ciklusa projekta, transakcijske troškove, ugovorno vrijeme trajanja za oba modela nabave
- Izlaznih vrijednosti – temeljem ulaznih vrijednosti dobivaju se izlazni podaci u vidu stope povrata investicije, neto sadašnje vrijednosti projekta, povratka ukupnih troškova projekta čime se uspoređuje koja opcija nabave je povoljnija.

Kvantitativna procjena s druge strane ocjenjuje održivost, poželjnost i ostvarivost projekta. Kako bi projekt bio održiv investicijski ciljevi i poželjni ishodi moraju biti preneseni u outpute koji su jasno definirani i lako mjerljivi. Poželjnost projekta razmatra hoće li koristi od JPP-a nadvisiti moguće dodatne troškove i moguće nepovoljne posljedice. I posljednja, ostvarivost projekta razmatra sposobnost privatnog sektora za ostvarenjem projekta. Smatra se da JPP treba jaki natjecateljski proces kako bi iskazao sve svoje benefite pa iz tog razloga je potrebna procjena potražnje privatnog sektora za ovim oblikom javne nabave (HM Treasury, 2006).

Procjenom projekta testiraju se zaključci vrijednosti za novac iz prethodnog koraka u svjetlu specifičnih karakteristika zasebnih projekata. Ova faza pretpostavlja da je već donesen zaključak kako je JPP primjeren izbor modela nabave. Ciljevi faze procjene projekta prema priručniku za regulaciju upravljanja JPP-om su:

- dokazivanje da je inicijalna odluka za izbor JPP ispravna
- provjera ostvarivosti ugovorenih prenesenih rizika
- pružanje poboljšanog izračuna troškova
- testiranje tržišne potražnje za JPP
- osiguranje efikasnog procesa nadmetanja s realnim vremenskim okvirom
- u slučaju da JPP ne pruža vrijednost za novac usmjeriti projekt na tradicionalnu nabavu

Kvantitativna i kvalitativna analiza se metodološki provode na jednak način kao i u prošlom koraku, uz razliku što se u ovoj fazi raspolaže s većom količinom informacija što omogućuje ocjenu kvalitete prethodnog koraka (HM Treasury, 2006).

Posljednju fazu procesa izračuna vrijednosti za novac čini procjena procedure. Cilj ove faze je kontinuirana procjena vrijednosti za novac sve do zatvaranja financijske konstrukcije. U slučaju bilo kakvih tržišnih problema, tijela zadužena za provedbu procesa nabave moraju ih na vrijeme identificirati kako ne bi došlo do smanjenja vrijednosti za novac. Kvalitetno tržišno natjecanje predstavlja jedno od glavnih načina kojim se ostvaruje vrijednost za novac. Kako bi se kvalitetno procijenilo tržišno natjecanje nužno je razmotriti pristup i strukturu nabave, specifičnu sektorsku problematiku, šire tržišne probleme i problematiku vezanu uz vrijeme

nabave. U slučaju nedostatka tržišnog natjecanja tj. pojave samo jednog zainteresiranog privatnog partnera ne postoji standardna procedura. Iako samo jedan ponuđač može značiti kako se neće ostvariti najveća moguća vrijednost za novac to automatski ne upućuje na to da je tradicionalna javna nabava isplativija. U toj situaciji bitna je analiza svakog projekta zasebno. Uz moguće tržišne nedostatke u ovoj fazi razmatra se je li proces nabave efikasan i je li transfer rizika primjeren. Smatra se da je efikasna javna nabava ključna za ostvarivanje tržišnog interesa. Primjerenom podjelom rizika osigurava se uspješnost provođenja JPP projekta (HM Treasury, 2006).

Proces dobivanja vrijednosti za novac u Republici Hrvatskoj podijeljen je u četiri faze: ispitivanje stanja tržišta, ex-ante procjena, tržišni test i ex-post analiza (Juričić & Marenjak, 2016).

Prva faza procesa je ispitivanje stanja tržišta. Prilikom te faze ispituje se društvena potreba za subjektom te identifikacija projekta koji će zadovoljiti određenu društvenu potrebu. Isto tako, prilikom ove faze ispituje se sposobnost preuzimanja dugoročnih obveza od strane privatnog partnera, interes potencijalnog investitora te uvjeti izvora financiranja. Kod ex-ante procjene uspoređuju se ukupni životni troškovi svake opcije. Ukupni životni troškovi predstavljaju sve troškove određenog projekta od početka do kraja. U ukupne životne troškove uključeni su troškovi nabave, građenja, održavanja, zamjene materijala, financiranja, rizika i sl. (Agencija za javno-privatno partnerstvo, 2014). Nužno je da su životni troškovi JPP modela niži od životnih troškova tradicionalne nabave. Ex-ante procjena sastavni je dio komparatora troškova javnog sektora o kojem će više biti riječi u nastavku rada. Nakon utvrđivanja da JPP model ima niže životne troškove potrebno je formalno odobrenje Ministarstva financija i Ministarstva gospodarstva. Nakon dobivenog odobrenja provodi se tržišni test kojim se odabire najpovoljniji privatni partner. Posljednju fazu procesa čini ex-post analiza koja uključuje mjerenje izlaznih veličina projekta, usporedbu ugovorenih i plaćenih JPP naknada te povremenu analizu određenih projekata koje provodi vrhovna revizijska institucija. Mjerenje izlaznih veličina provodi kontinuirano javni partner za vrijeme trajanja cijelog procesa. Sastavni dio ex-post analize predstavlja i kontrola ugovorene, plaćene i usklađene naknade koju kontrolira Ministarstvo gospodarstva. Jednom godišnje obvezna je dostava izvještaja o JPP naknadama i financijskih izvještaja privatnog partnera. Izvještaji se dostavljaju Ministarstvu gospodarstva koje je preuzelo poslove agencije za investicije i konkurentnost od 1.1.2019. (Juričić & Marenjak, 2016).

4.2.2 Komparator troškova javnog sektora kao instrument ocjene učinkovitosti i ispravnosti izbora JPP

Najvažniji instrument koji se koristi za procjenu učinkovitosti i ispravnosti izbora modela javno-privatnog partnerstva je komparator troškova javnog sektora. Komparator predstavlja hipotetsku procjenu cjeloživotnih troškova projekta ako bi bili izvedeni od strane javnog sektora. Svrha komparatora je pružiti javnom sektoru kvantitativnu mjeru vrijednosti za novac koju može očekivati od suradnje s privatnim sektorom. Komparator troškova javnog sektora se sastoji od 4 elementa: zadržanog rizika, osnovnih troškova i prihoda, kompetitivne neutralnosti i transfernog rizika (Commonwealth of Australia, 2016).

Osnovni troškovi i prihodi (engl. raw PSC) predstavljaju procjenu troškova realiziranja projekta za javni sektor prije prilagodbi za kompetitivnu neutralnost i rizik. Nekoliko je pretpostavki na kojima se temelje osnovni troškovi i prihodi. Procjena se radi na novčanom načelu što znači da troškovi amortizacije ne ulaze u izračun jer ne dolazi do nikakvog novčanog efekta. Isto tako, sve procjene se trebaju raditi na principu savršenih uvjeta. Svi rizici se razmatraju u ostalim komponentama komparatora. Osnovni troškovi i prihodi se sastoje od direktnih troškova, indirektnih troškova i umanjenja za bilo koji identificirani prihod. Direktni troškovi su oni troškovi koji se mogu dodijeliti određenoj funkciji. Najčešće se radi o troškovima sirovina, dobavljača, konzultanata i sl. Pod indirektne troškove spadaju troškovi koji nisu direktno povezani s određenom uslugom, a tu spadaju administrativni troškovi i sl. Posljednja komponenta je prihod od treće strane koji umanjuje troškove. Prihodi od treće strane mogu se generirati u situacijama kada postoji potražnja od treće strane za infrastrukturom ili uslugom, kapacitet usluge je iznad potreba javnih sektora i kada javni sektor dopušta upotrebu od treće strane. Ove tri komponente čine formulu za izračun osnovnih izdataka i prihoda (Commonwealth of Australia, 2016).

Formula 1 Osnovni troškovi i prihodi

Osnovni troškovi i prihodi= (operativni troškovi- prihodi od trećih strana) + kapitalni troškovi (1)

Izvor: (Commonwealth of Australia, 2016)

Kompetitivna neutralnost sadrži samo prednosti koje ima javni sektor a koje nisu jednako dostupne svim ponuđačima. Primjer kompetitivne neutralnosti je porez na zemlju koju bi plaćao privatni ponuđač, a država ne bi. Ovaj porez je samo jedan od primjera kompetitivne neutralnosti. Treba napomenuti kako ova vrsta poreza nije prisutna u svim zakonodavstvima, ali u ovom slučaju je spomenut jer predstavlja jasnu distinkciju između javnog i privatnog

sektora u odnosu na kompetitivnu neutralnost. Uz porezne razlike mogu se pojaviti i zakonske razlike koje javni sektor može puno jednostavnije ishoditi, poput građevinske dozvole i sl.

Rizik je sastavni dio svakog projekta. Prilikom izrade komparatora troškova javnog sektora nužno je kvantificirati sve značajne rizike. Nakon što su svi rizici identificirani i kvantificirani mogu se klasificirati između zadržanog i transferiranog rizika. Kako bi se rizici kvantificirali potrebno je procijeniti vjerojatnost nastanka rizika i posljedice njegovog nastanka. Koristan alat je matrica rizika koja povezuje navedene dvije kvantifikacije (Commonwealth of Australia, 2016).

Transferni rizik je onaj rizik koji je prenesen na privatnog partnera. Vrsta i količina rizika koja se prenosi treba se razmatrati od projekta do projekta, nevezano uz moguće sličnosti među projektima. Evaluacija transfernog rizika podijeljena je u tri faze prema smjernicama za provedbu javno-privatnog partnerstva izdanih od strane vlade Australije:

1. Analiza svih materijalnih i kvantificiranih rizika – u prvom koraku cilj je osigurati da su svi rizici identificirani i detaljno vrednovani.
2. Identifikacija optimalne alokacije rizika – procjena koja strana najbolje upravlja s kojim rizikom. Radi se i podjela između transfernog i zadržanog rizika.
3. Izračun transfernog rizika – zbroj vrijednosti svih transfernih rizika za svaki period. Uz sumu svih vrijednosti računa se i trenutna vrijednost transfernog rizika.

Nakon što su svi rizici identificirani dolazi do izračuna transfernog rizika. Vrijednost i vrijeme očekivanog novčanog toka povezanog sa svakim rizikom moraju se agregirano izračunati kako bi se dobila ukupna vrijednost transfernog rizika. U slučaju da se transferni rizik može komercijalno osigurati, vrijednost rizika se može računati kao periodični trošak premije osiguranja. Osiguranje može pokriti dosta transfernih rizika poput građevinskih radova, kvara opreme i rizika tehnologije (Commonwealth of Australia, 2016).

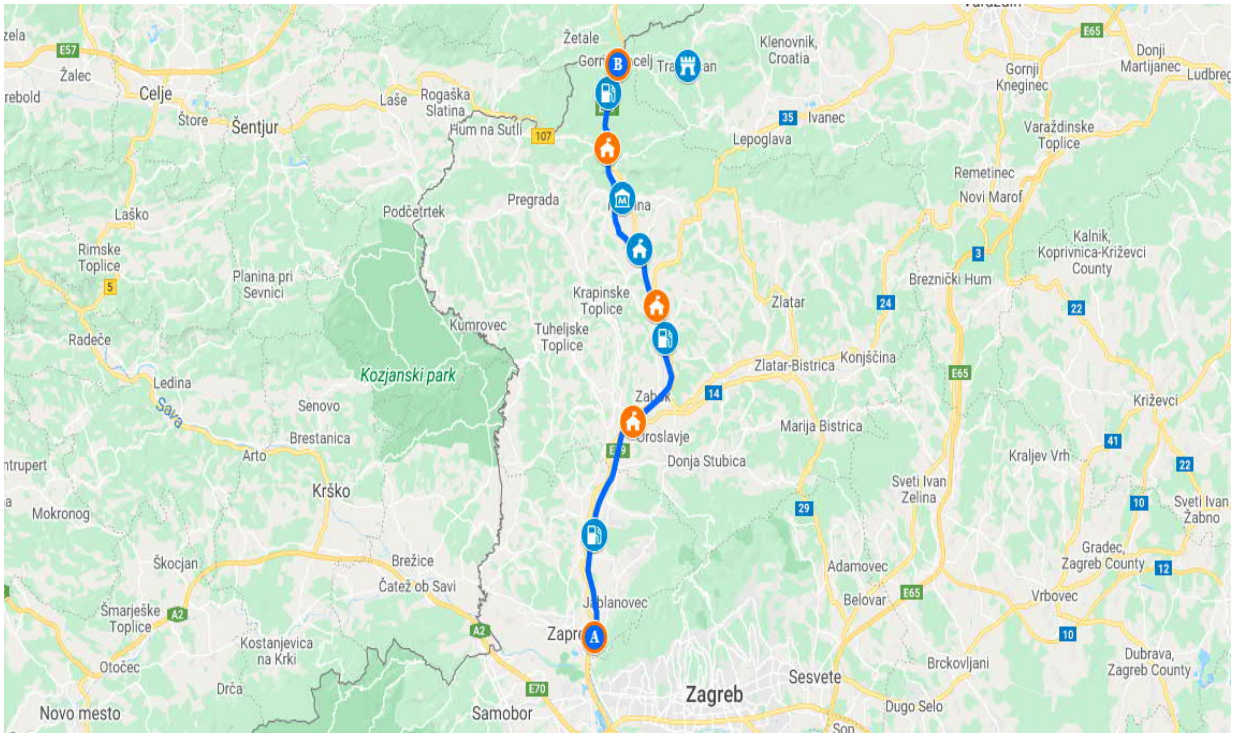
Zadržani rizici su oni rizici koji nisu preneseni na privatnog partnera, već ih zadržava javni sektor. Ovisno o politici javnog sektora zadržani rizik može biti, a i ne mora, stavka komparatora javnog sektora. Iako rizici koje javni sektor zadržava mogu biti različiti od projekta do projekta, obično se sastoje od rizika zakonskih promjena i pretpostavki dijela potražnje kad se smatra da postoji osnovna potražnja. Kod računanja zadržanog rizika u obzir se treba uzeti i sposobnost javnog sektora za ublažavanjem rizika. Faktori koji mogu utjecati na ublažavanje rizika su mogućnost utjecaja na vjerojatnost nastanka samog rizika, razvoj efikasnih kontrola nastanka rizika te odabir respektabilnih izvođača (Commonwealth of Australia, 2016).

5. ANALIZA ODABRANIH IZVJEŠĆA DRŽAVNE REVIZIJE UČINKOVITOSTI KONCESIJSKOG MODELA JAVNO-PRIVATNOG PARTNERSTVA

5.1 Temeljna obilježja koncesijskog ugovora autoceste Zagreb-Macelj

Autocesta Zagreb-Macelj se proteže kroz Zagrebačku i Krapinsko-Zagorsku Županiju, te je duga 59,2 km. Počinje u čvoru Jankomir i završava u Maclju na graničnom prijelazu prema Republici Sloveniji. U mreži hrvatskih autocesta nosi oznaku A2, dok u mreži europskih cesta nosi oznaku E 59 (AZM, 2020).

Slika 9 Autocesta Zagreb-Macelj



Izvor: Izrada autora prema podacima sa službene stranice društva „Autocesta Zagreb-Macelj. Dostupno na: http://www.azm.hr/karta.asp?pageID=43&lang=hr (13.7.2020.)

Republika Hrvatska dala je 2003. godine autocestu u koncesiju. Prije zaključivanja ugovora, donesena je odluka o osnivanju trgovačkog društva pod nazivom „Autocesta Zagreb – Macelj d.o.o. kojemu je dodijeljena koncesija. Iako je prvotno Republika Hrvatska bila stopostotni vlasnik navedenog društva, u srpnju 2003. godine dolazi do promjene vlasničke strukture tako da strano trgovačko društvo ima 51% udjela, a Republika Hrvatska 49%. Organe društva čine uprava, nadzorni odbor i skupština. Upravu čine predsjednik uprave i član uprave, a imenuje i razrješuje ih skupština. Samu skupštinu čine članovi društva, strani udjeličar i Republika Hrvatska. Odluke su usvojene ako ih izglasaju članovi koji imaju poslovne udjele od minimalno 76% temeljnog kapitala, osim kad je zakonom predviđena veća ili različita većina. Nadzorni

odbor obavlja nadzor nad vođenjem poslova Društva i uprave. Ugovorom je utvrđeno da nadzorni odbor ima pet članova (Državni ured za reviziju, 2019.b.).

Prema vrsti JPP-a autocesta Zagreb-Macelj spada u BOT oblik javno-privatnog partnerstva. S obzirom na to da su javni i privatni partner osnovali zajedničko društvo za provedbu projekta, riječ je o statusnom javno-privatnom partnerstvu prema definiciji iz Zakona o javno-privatnom partnerstvu. Ugovorom o koncesiji utvrđeno je (Državni ured za reviziju, 2019.b.):

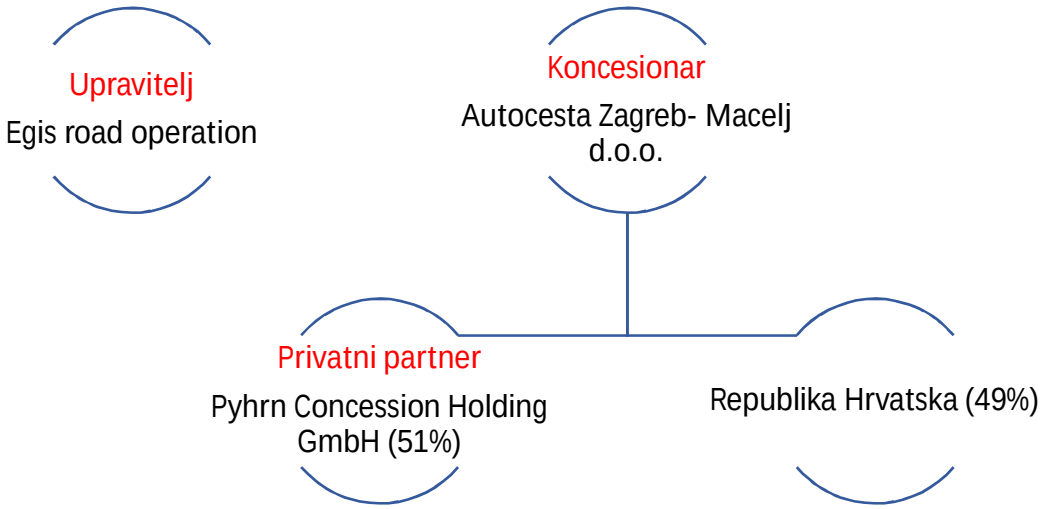
- trajanje koncesije bez mogućnosti produljenja (28 godina)
- zapošljavanje zaposlenika društva Hrvatske autoceste d.o.o. na poslovima održavanja i naplate od strane Društva
- dodjeljivanje podugovora za najveći mogući obujam radova hrvatskim podizvoditeljima, pod uvjetom konkurentnosti
- izračun cestarine po formuli utvrđenoj ugovorom
- na dionici od Zagreba do Jankomira neće se plaćati cestarina
- naknada za koncesiju u iznosu 6% iznosa plativog članu Društva na neto dobit i/ili na zajmove članova Društva
- realizacija ukupne financijske konstrukcije do srpnja 2004. godine
- financiranje projekta bez izravnih financijskih jamstava od strane Republike Hrvatske

Isto tako, odlukom o koncesiji Republika Hrvatska pomaže projekt financijski na nekoliko načina:

- garancijom plaćanja u slučaju pada prometa koja se vraćaju Republici Hrvatskoj prije isplate dobiti uz kamatnu stopu 6% godišnje
- kroz tri jednake godišnje rate u iznosu od 23.500.00. EUR. Uplaćeni iznos se vraća Republici Hrvatskoj uvećan za inflaciju kada se ostvari stopa povrata na uloženi kapital predviđena modelom
- financijsku podršku u visini uplaćenog PDV-a na cestarinu
- financiranjem iz uloga osnivača.

Sve strane u koncesijskom ugovoru prikazane su na sljedećem vizualnom prikazu (slika 10).

Slika 10 Strane koncesijskog ugovora između Republike Hrvatske i privatnog partnera za izgradnju autoceste Zagreb-Macelj



Izvor: Izrada autora prema izvješću o obavljenoj reviziji učinkovitosti provedbe ugovora o koncesiji autoceste Zagreb- Macelj:
Dostupno na http://www.revizija.hr/datastore/filestore/203/KONCESIJSKI-UGOVOR-AUTOCESTA_ZAGREB-MACELJ.pdf (5.7.2020.)

Autocesta Zagreb- Macelj d.o.o. je trgovačko društvo u kojem vlasničke udjele imaju Republika Hrvatska i Pyhrn Concession Holding GmbH. Privatni partner je podružnica austrijskog građevinskog društva. Kako je projekt rađen na temelju međudržavnog sporazuma između Republike Hrvatske i Bavarske, prvi privatni partner je bio bavarski Walter Bau koji je uslijed stečaja prepustio ulogu partnera Strabagu (Ministarstvo mora, prometa i infrastrukture, 2005). Poslove održavanja i naplate cestarine je koncesionar povjerio društvu Egis road operation.

5.1.1 Analiza Izvješća o obavljenoj reviziji učinkovitosti provedbe ugovora o koncesiji za financiranje, građenje te gospodarsko korištenje i održavanje autoceste Zagreb-Macelj i njenih pratećih objekata na cestovnom zemljištu

Državni ured za reviziju je u razdoblju od 3. prosinca 2018. do 3. prosinca 2019. godine proveo reviziju učinkovitosti provedbe ugovora o koncesiji za financiranje, građenje te gospodarsko korištenje i održavanje autoceste Zagreb- Macelj i njenih pratećih objekata na cestovnom zemljištu. Prilikom provođenja revizije Državni ured se oslanjao INTOSAI standarde i Kodeks profesionalne etike državnih revizora.

Državni ured je jasno definirao predmet, subjekte i ciljeve revizije. Subjekti revizije bili su Ministarstvo mora, prometa i infrastrukture i trgovačko društvo Autocesta Zagreb – Macelj

d.o.o. Društvo Autocesta Zagreb – Macelj d.o.o. je u svom očitovanju na izvješće Državnog ureda postavilo pitanje legalnosti provedbe revizije nad samim društvom. Uporište za to pitanje su pronašli u Zakonu o Državnoj reviziji (članak 9) koji pod subjekte revizije svrstava trgovačka društva koja su u većinskom vlasništvu Republike Hrvatske. Kako Republika Hrvatska drži 49% udjela, društvo Autocesta Zagreb-Macelj d.o.o. je smatralo da ne bi uopće trebalo biti subjekt revizije. Isti taj članak Zakona o Državnom uredu za reviziju pod subjekte revizije ubraja sve pravne osobe kojima je osnivač Republika Hrvatska i koje se financiraju iz proračuna. S obzirom na to da je Republika Hrvatska bila jedini osnivač te da je tek naknadno došlo do promjene vlasničke strukture po toj stavci Društvo je definitivno subjekt revizije. Uz to, temeljem koncesijskog ugovora, Republika Hrvatska je obvezna plaćati naknadu za pad prometa (ako do istog dođe), oslobodila je Društvo plaćanja PDV-a na cestarinu, uplatila je tri rate po 23.500.000 EUR čime je vidljivo da se Društvo financira iz proračuna te da je s punim pravom subjekt revizije. Sam predmet revizije je provedba ugovora o koncesiji u razdoblju od 2004. do 2018. godine.

ISSAI 300 standard revizije učinkovitosti propisuje da revizijski cilj ili ciljevi moraju uvijek biti povezani s načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i svrhovitosti. Revizijski cilj ili ciljevi mogu, a i ne moraju biti razrađeni na potpitanja. Smatra se da dodanu vrijednost donose normativni i analitički ciljevi. Normativni revizijski ciljevi uspoređuju trenutno stanje s poželjnim, a analitički istražuju razlog zašto trenutno stanje nije jednako poželjnom. Državni ured za reviziju je kod ove revizije utvrdio šest revizijskih ciljeva koji su normativni.

Isti standard definira kriterije revizije kao one koji odgovaraju revizijskim pitanjima i povezani su s 3E. Glavno pitanje koje je istaknuo Državni ured za reviziju je: „je li financiranje, građenje, gospodarsko korištenje i održavanje autoceste i njenih pratećih objekata na cestovnom zemljištu učinkovito?“. Uz glavno pitanje, Državni ured je razradio i šest potpitanja. Revizijski kriteriji mogu biti kvalitativni, kvantitativni ili oboje kao što je prilikom ove revizije učinio Državni ured. Za primjer se može uzeti nekoliko kriterija koje je Državni ured definirao:

- kvalitativni – „koncesionar je izabran na propisani način“, „Ministarstvo i društvo čuvaju dokumentaciju u vezi s ugovorom“
- kvantitativni – „izračunana je približna vrijednost naknade za koncesiju“, „analiziraju se troškovi izvanrednog održavanja autoceste“.

Kako se radi o reviziji učinkovitosti koja nije standardizirana, te uz to riječ je o području revizije koje je izrazito specifično što posljedično može utjecati na rad same revizije, ovakva specifična revizija učinkovitosti zahtijeva i specifične osnove za davanje mišljenja, koje je Državni ured za reviziju jasno definirao.

U prethodnom poglavlju stavljen je naglasak na INTOSAI smjernice za reviziju javno-privatnog partnerstva i instrumente pomoću kojih javni sektor može zaštititi svoje interese. Teorija nalaže da prije ulaska u bilo kakav oblik javno-privatnog partnerstva nužna je procjena vrijednosti za novac svakog projekta. Procjena se radi u fazi planiranja samog projekta. S obzirom na to da se radi o ključnoj stavci prilikom procesa izbora modela javno-privatnog partnerstva Državni ured je prvo revidirao proces dodjele koncesije. Državni ured je utvrdio da je trebalo napraviti studiju opravdanosti dodjele koncesije ili analizu dodjele koncesije te izvršiti procjenu vrijednosti koncesije sukladno Zakonu o koncesijama. Za primjer bitne stavke prilikom opravdanosti dodjele koncesije se može uzeti i ugovorna stavka po kojoj Republika Hrvatska subvencionira Društvo kroz oslobođenje plaćanja PDV-a koje naplati putem cestarina. Državni ured je u svom izvješću procijenio da će iznos subvencije na kraju koncesijskog perioda iznositi nešto više od 1 milijarde HRK. Vidljivo je kako taj iznos čini gotovo 40% vrijednosti samog projekta. Ipak, bez provedene studije opravdanosti dodjele koncesije ili analize dodjele koncesije Državnom uredu za reviziju teško je utvrditi je li se postigla vrijednosti za novac. Moguće je da u tom trenutku Republika Hrvatska nije imala u proračunu dovoljno sredstava za tradicionalnu javnu nabavu. Otegotnu okolnost predstavlja i dug vremenski odmak od početka projekta do same revizije. Sam proces pregovora treba u jednu ruku kontekstualizirati jer su provođeni na temelju međudržavnog sporazuma između Republike Hrvatske i Bavarske iz 1999.godine i koji su se vodili u trenutku kada Republika Hrvatska je netom izašla iz rata. (Nadilo, 2005).

S obzirom na to kako je podjela rizika između javnog i privatnog partnera jedno od temeljnih obilježja javno-privatnih partnerstva, ISSAI 5240 standard na tu temu prepoznaje potencijalne rizike za javni sektor. Svi potencijalni rizici trebaju biti jasno dodijeljeni nositelju rizika kako je Državni ured za reviziju i napravio. Ured je utvrdio kako je Republika Hrvatska preuzela na sebe rizik potražnje za autocestom. Rizik je preuzet putem naknade za pad prometa koja se plaća društvu nositelju koncesije u slučaju prometa ispod razina predviđenih financijskim modelom. Naknada se tretira kao zajam koji se vraća istekom koncesije, ali tek nakon što su vraćeni svi krediti prema poslovnim bankama. Krediti prema poslovnim bankama dolaze na naplatu 2029. godine čime postoji realna mogućnost da iz redovnog poslovanja neće ostati dovoljno sredstava za povrat zajma naknade za pad prometa što je Državni ured za reviziju jasno istaknuo kao mogućnost. Rizik naplativosti se manifestira i u naknadi za koncesiju koje je društvo Autocesta Zagreb- Macelj d.o.o. obvezno plaćati Republici Hrvatskoj u iznosu 6% dividendi plativih članovima društva i 6% plativih kamata. U procesu pregovaranja strane su se dogovorile kako se naknada za koncesiju neće plaćati dok se ne naplati zajam za pad prometa.

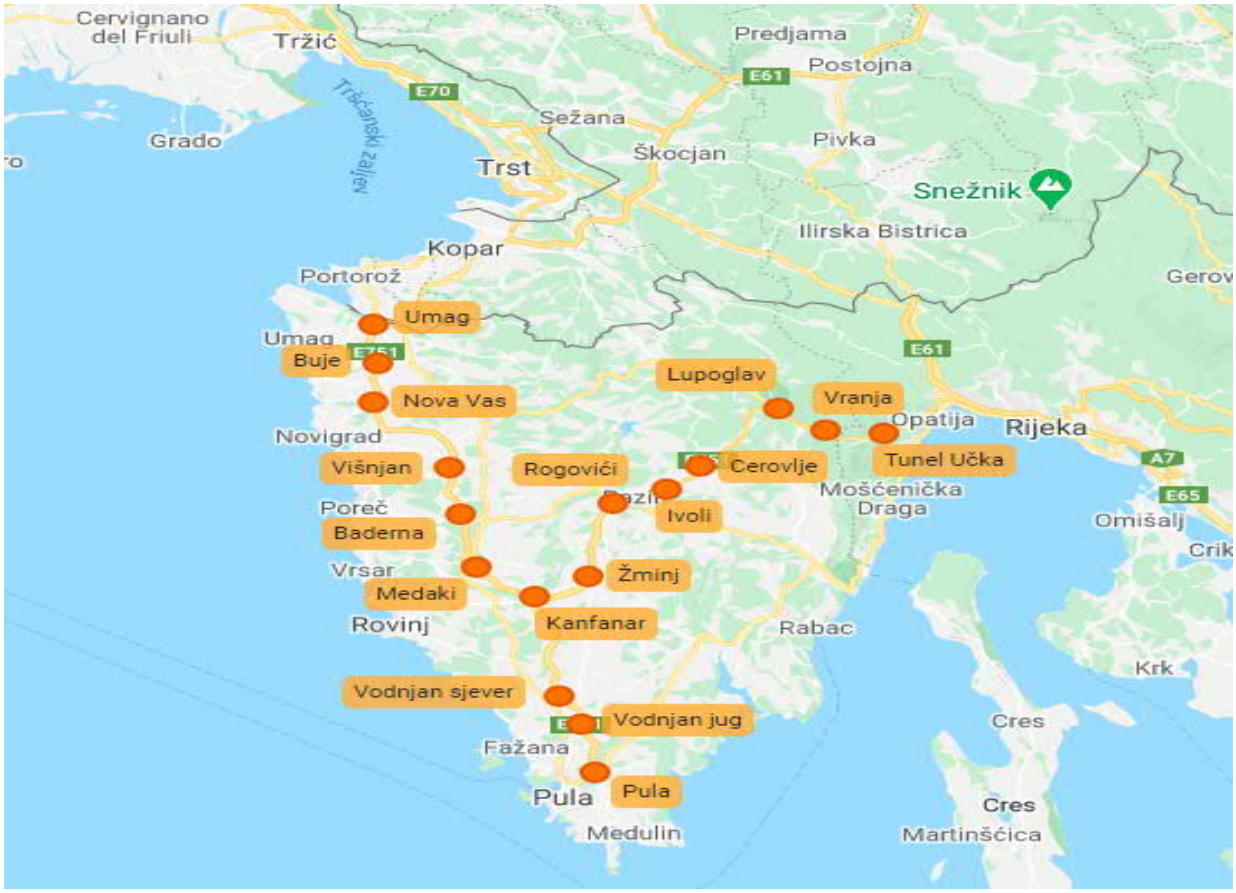
Iz toga proizlazi da se najprije namiruju poslovne banke, nakon toga Republika Hrvatska, prvo kroz naknadu za pad prometa i tek na kraju kroz koncesijsku naknadu. Rizik naplativosti je visok kod zajma za naknadu za pad prometa, dok je kod koncesijske naknade gotovo izvjesno da do naplate nikad neće doći što je Državni ured za reviziju jasno istaknuo u svom izvješću.
Dodatni rizik predstavlja i upravljački rizik. Pogotovo je značajan s obzirom na to da je Republika Hrvatska u temeljni kapital uplatila gotovo dvostruko više sredstava za udjel od 49%. ISSAI 5240 jasno ističe rizik manjinskog udjela javnog sektora na inzistiranje privatnog partnera. Za upravljanje tim rizikom preporučuje se razmatranje vrijednosti kontrole privatnog sektora za vrijeme pregovaranja. Interesi Republike Hrvatske se u ovom slučaju štite time što za bilo koju odluku skupštine Društva je potrebna većina u iznosu 76% temeljnog kapitala (Državni ured za reviziju, 2019.c.) .
Kod revizija učinkovitosti ISSAI 300 standard nalaže da sve preporuke koje donese vrhovna revizijska institucija budu konstruktivne. Apsolutno sve preporuke Državnog ureda za reviziju su konstruktivne i usmjerene su na buduće projekte javno-privatnog partnerstva. Uz preporuke koje se odnose na buduće projekte, dane su i preporuke za poboljšanje učinkovitosti samog projekta koji se revidira. Primjer preporuka koje se odnose na buduće projekte primarno se odnose na izrade studija opravdanosti dodjele koncesije, analize cijene radova i troškova, mjerenja iznosa subvencija i sl. S druge strane, primjer preporuke koja poboljšava sami projekt je preporuka o izradi studije isplativosti uvođenja ENC-a (Elektroničke naplate cestarine) s obzirom na to da je autocesta Zagreb-Macelj jedina dionica u Republici Hrvatskoj koja nema ovaj oblik plaćanja.
U prethodnom poglavlju istaknuti su i rizici na koje može naići vrhovna revizijska institucija prilikom provedbe revizije javno-privatnog partnerstva. Jedan od rizika koji se spominje prilikom provedbe revizije je rizik nedostatne dokumentacije. Pod tim rizikom se misli na nedostavljanje dokumentacije od strane privatnog partnera. U ovom slučaju se radi o situaciji u kojoj javni partner nije proveo studije opravdanosti dodjele koncesije te samim time ne posjeduje dokumentaciju kojom bi opravdao izbor modela javno-privatnog partnerstva. S obzirom da Ministarstvo i društvo „Autocesta Zagreb- Macelj“ uz dokumentaciju vezanu za dodjelu koncesije nemaju ni dokumentaciju vezanu za zaključivanje i provedbu ugovora Državni ured za reviziju je predložio čuvanje dokumentacije trajno ili do isteka koncesije s obzirom da vijek koncesije može biti dulji od razdoblja čuvanja dokumentacije propisanim Zakonom o računovodstvu i Općim poreznim zakonom. Rizik vrhovnih revizijskih institucija je i da se vrhovne revizijske institucije fokusiraju samo na negativne aspekte provedene revizije. Državni ured za reviziju je napravio upravo suprotno i fokusirao se na buduće projekte i

konstruktivne prijedloge. Još jedan rizik na koji se može reći da je Državni ured ispravno odgovorio je i rizik ignoriranja širih ekonomskih i socijalnih efekata JPP-a s obzirom da se u Izvješću mogu pronaći određeni aspekti širih ekonomskih i socijalnih efekata JPP-a. S te strane treba kontekstualizirati ovaj projekt s obzirom na tranzicijski period kroz koji je Republika Hrvatska prolazila kao potencijalan signal stranim investitorima kao investicijski poželjnu destinaciju.

5.2 Temeljna obilježja koncesijskog ugovora Jadranske autoceste (Istarski ipsilon)

Istarski ipsilon je cestovna infrastruktura dužine 141 km koja se većim dijelom proteže kroz Istarsku županiju, a manjim dijelom kroz Primorsko-goransku županiju. Spaja Pulu s Umagom i Rijeku s Pulom (Bina Istra, 2020). Izgradnja infrastrukture se provodila u nekoliko faza i još uvijek nije završena. Posljednja faza s izgradnjom je započela 2018. godine i njen završetak se očekuje u studenom 2021.godine (Bina Istra, 2020.b.). Cijela dionica vidljiva je na vizualnom prikazu (slika 11)

Slika 11 Dionica Jadranske autoceste

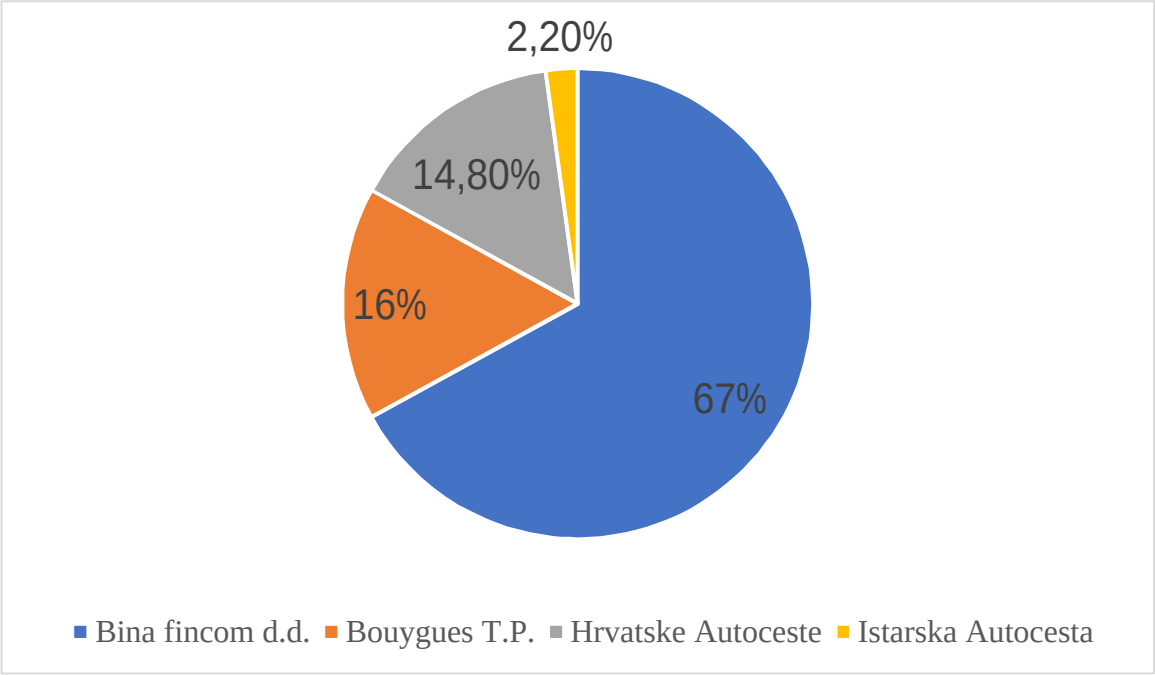


Izvor: Izrada autora prema podacima sa službene stranice društva „Bina Istra d.o.o“.
Dostupno na: https://bina-istra.com/o-nama/istarski-ipsilon (23.7.2020.)

Iz slike 11 može se vidjeti kako Jadranska autocesta spaja gotovo cijeli istarski poluotok. Na slici su naznačene i sve naplatne kućice (narančasti pravokutnici) kako bi se dao još jasniji prikaz same dionice. Dionica koja je još u izgradnji je od Pazina do tunela Učke.

Vlada Republike Hrvatske je u rujnu 1995.godine zaključila ugovor o koncesiji za financiranje, građenje, građenje, upravljanje i održavanje Istarskog ipsilona. Koncesionar je dioničko društvo čija je struktura prikazana na grafikonu 4.

Graf 4 Vlasnička struktura koncesionara Istarskog ipsilona



Izvor: Izrada autora prema podacima iz godišnjeg izvješća za 2019. godinu društva „Bina Istra d.o.o“. Dostupno na: https://sudreg.pravosudje.hr/registar/f?p=150:28:0::NO:28:P28_SBT_MBS:040001578 (23.7.2020.)

Većinski udio u strukturi koncesionara ima dioničko društvo Bina fincom. U strukturi društva Bina fincom nalaze se (Bina-Fincom d.d., 2020):

- Bouygues T.P. 50,7%
- Hrvatske Autoceste 44%
- Ina d.d. 5%
- GEA 0,3%

Ovakva vlasnička struktura je na dan 31.12.2019. Prilikom sklapanja koncesijskog ugovora struktura nije bila jednaka današnjoj već je Istarska autocesta d.o.o. imala puno veći udio (Aralica, Račić, & Šišinački, 2007). U procesu pregovora privatnog partnera su zajedno činili trgovačko društvo Bouygues iz Francuske i trgovačko društvo Ina d.d. Za poslove upravljanja i održavanja koncesionar je 1998. godine osnovao trgovačko društvo Bina Istra upravljanje i

održavanje d.o.o. koje je u 100,0 % vlasništvu koncesionara (Državni ured za reviziju, 2019.c.). S obzirom na to da se i u ovom koncesijskom ugovoru formiralo zajedničko koncesijsko društvo kao i kod koncesije za autocestu Zagreb-Macelj, prema Zakonu o javno-privatnom partnerstvu radi se o statusnom javno-privatnom partnerstvu. Isto tako, oba projekta su napravljena prema BOT modelu javno-privatnog partnerstva.

Ugovorom između Republike Hrvatske i privatnog partnera definirano je (Državni ured za reviziju, 2019.c.):

- Trajanje koncesije – u izmjenama ugovora dolazilo je do promjena trajanja koncesije. Zadnjom izmjenom iz 2018.godine trajanje koncesije predviđeno je do lipnja 2034.
- Koncesijska naknada – plaća se ako je dostupna gotovina veća od nule i kada je financijski doprinos smanjen na nulu
- Porezna rasterećenja – koncesionar do ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju nije obračunavao PDV na cestarinu i do 2009. godine nije imao obvezu plaćanja poreza na dobit
- Subordinirani dug – smanjenjem temeljnog kapitala dolazi do konverzije temeljnog kapitala u beskamatni subordinirani dug koji koncesionar otplaćuje dioničarima sukladno njihovim udjelima
- Financijski doprinos – Republika Hrvatska bespovratno plaća koncesionaru na temelju izračuna koje dostavi koncesionar. Slično naknadi za pad prometa kod autoceste Zagreb-Macelj
- Naknada za cestarinu - Republika Hrvatska određuje iznos cestarine na temelju četiri prijedloga koncesionara
- Izgradnja dionica – provodi se u četiri faze

5.2.1 Analiza Izvješća o obavljenoj reviziji učinkovitosti provedbe ugovora o koncesiji za financiranje, izgradnju, održavanje i upravljanje Jadranskom autocestom (Istarski ipsilon)

Državni ured za reviziju je u razdoblju od 3. prosinca 2018. do 3. prosinca 2019. godine proveo reviziju učinkovitosti provedbe ugovora o koncesiji za financiranje, izgradnju, održavanje, i upravljane Jadranskom autocestom (Istarski ipsilon). Prilikom provođenja revizije Državni ured za reviziju se oslanjao na INTOSAI standarde i Kodeks profesionalne etike državnih revizora.

Državni ured je definirao predmet, subjekte i ciljeve revizije. Subjekti revizije koje je odredio Državni ured bili su Ministarstvo mora, prometa i infrastrukture i trgovačko društvo Bina Istra

d.d. Predmet revizije bila je provedba ugovora o koncesiji za financiranje, izgradnju, održavanje i upravljanje Istarskim ipsilonom.

Prema ISSAI 300 standardu glavni cilj revizije učinkovitosti treba biti promicanje 3E. Kao i kod izvješća o reviziji koncesijskog ugovora autoceste Zagreb-Macelj, Državni ured za reviziju je i u ovom izvješću postavio normativne revizijske ciljeve. Ukupno je Državni ured postavio šest revizijskih ciljeva koji se odnose na postupak dodjele koncesije, provedbu ugovora i ostvarenje ugovorenih ciljeva.

Standardom je propisano i prikupljanje odgovarajuće količine revizijskih dokaza što je Državni ured za reviziju i učinio. U fazi planiranja revizije korišteni su sekundarni podaci dok su u fazi provedbe revizije korišteni analitički postupci, intervjui i prikupljena je dokumentacija izravno od subjekata revizije.

Kao i kod revizijskih ciljeva, ISSAI 300 standard propisuje da revizijski kriteriji budu povezani s načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i učinkovitosti. Državni ured je prilikom provedbe ove revizije postavio kvalitativne i kvantitativne revizijske kriterije, primjerice:

- kvalitativni: „Ministarstvo čuva svu dokumentaciju u vezi s ugovorom o koncesiji“
- kvantitativni: „analiziraju se troškovi izvanrednog održavanja Istarskog ipsilona“

Kod revizije učinkovitosti najčešće se primjenjuju pristup usmjeren prema sustavima, pristup usmjeren rezultatima i pristup usmjeren problemima. Državni ured za reviziju je prilikom provođenja revizije učinkovitosti provedbe koncesijskog ugovora odabrao pristup usmjeren prema rezultatima koji se manifestira kroz to jesu li ugovoreni ciljevi ispunjeni.

Iako kod revizija učinkovitosti osnove za davanje mišljenja mogu biti različite, kod oba izvješća koja se analiziraju osnove za davanje mišljenja su jednake. S jedne strane može se raditi o suradnji između dva područna ureda ili korištenju slične metodologije, dok s druge strane se može raditi o svojevrsnom riziku s obzirom da se radi o dva različita projekta JPP-a .

U prethodnim poglavljima spomenuto je kako se provjerava je li ostvarena vrijednost za novac u projektima javno-privatnog partnerstva. Državni ured za reviziju je u Izvješću utvrdio kako Ministarstvo ne posjeduje dokumentaciju na temelju koje je dodijeljena koncesija za izgradnju i korištenje Istarskog ispsilona. Preporuka Državnog ureda za reviziju je da se natječajna i druga poslovna dokumentacija koja se odnosi na dodjelu koncesije javnog dobra čuva do isteka koncesije . U vrijeme dodjele koncesije, organ zadužen za dodjelu koncesije je bila Direkcija za javne investicije d.o.o. čije je Ministarstvo mora, prometa i infrastrukture sljedbenik. Uz činjenicu da je dokumentacija nedostupna, u dopisu iz 1994.godine prema Vladi Republike Hrvatske utvrđeno je da su sve projekcije rađene od strane privatnog partnera. Jasno je kako s takvim pristupom javnoj nabavi nisu zaštićeni interesi javnog sektora kao što je i Državni ured

za reviziju istaknuo u izvješću. Samu procjenu isplativosti izbora modela javno-privatnog partnerstva Državni ured za reviziju nije mogao ocijeniti zbog nedostatka dokumentacije.

Uz vrijednost za novac koja je jedan od osnovnih kriterija kod odabira modela JPP-a, bitan kriterij predstavlja i podjela rizika. U slučaju Jadranske autoceste (financijski doprinos), kao i kod autoceste Zagreb-Macelj (naknada za pad prometa) javni sektor preuzima u potpunosti rizik potražnje kao što je Državni ured za reviziju to utvrdio. Putem financijskog doprinosa Republika Hrvatska bespovratno je pokrivala sve troškove koji se nisu mogli financirati putem cestarina i ostalih primitaka. U razdoblju od 2009. do 2018. godine primici od financijskog doprinosa činili su 57% ukupnih primitaka koncesionara. Mehanizam je uveden 1999. godine i do 2018. godine putem financijskog doprinosa koncesionar je ostvario primitke u iznosu većem od 3,5 milijarde HRK (Državni ured za reviziju, 2019.b.). S obzirom koliki je ukupan iznos financijskog doprinosa i koliki udio čini u ukupnim primicima postavlja se pitanje koliko je model javno-privatnog partnerstva bio ispravan izbor. Isto tako, kao što je navedeno u Izvješću mehanizam financijskog doprinosa uveden je tek u petoj godini koncesije pa je upitna i kvaliteta projekcija privatnog partnera koji je u koncesiju ušao bez stavke koja nosi 57% primitaka. Slijedom svega navedenog primjetno je kako samom planiranju koncesije javni partner nije pažljivo pristupio što je Državni ured i naveo u svom izvješću. Kao i kod autoceste Zagreb-Macelj jedinu olakotnu okolnost može predstavljati sami vremenski period dodjele koncesije i pitanje koliko su u tom trenutku sami ekonomski faktori dodjele koncesije bili bitni javnom sektoru.

Kao i kod autoceste Zagreb-Macelj upitna je naplativost naknade za koncesiju. U dosadašnjem trajanju koncesije Republika Hrvatska nije naplatila ni jednu kunu naknade za koncesiju kako i navodi Državni ured za reviziju u Izvješću. Uvjeti za naplatu koncesije su da je dostupna gotovina veća od nule i da nema planiranog financijskog doprinosa. S obzirom na to da financijski doprinos čini 57% ukupnih primitaka u proteklom desetogodišnjem razdoblju upitno je hoće li ikad doći do situacije u kojoj neće biti planiranog financijskog doprinosa što je Državni ured za reviziju i istaknuo.

Nedostatak dokumentacije i preuzimanje rizika potražnje spadaju u jedne od ključnih rizika koje definira standard ISSAI 5240, a odnosi se na potencijalne rizike javnog sektora. Nedostatkom dokumentacije i analize vrijednosti za novac ugrožava se osiguravanje prihvatljivog partnerstva za javni sektor dok se uvođenjem financijskog doprinosa javni sektor pretjerano izlaže i dolazi do izrazito većih troškova od planiranih.

Isti taj standard prepoznaje i rizike koje se odnose na samu vrhovnu revizijsku instituciju. Nedostatak dokumentacije i u ovom slučaju predstavlja rizik zato što Državni ured za reviziju

nije bio u mogućnosti ocijeniti vrijednost za novac samog projekta. Zanimljivost ovog izvješća je što standard inače rizik nedostatka dokumentacije ili nepotpune dokumentacije predbacuje privatnom partneru dok u ovom slučaju javni partner ne raspolaže dokumentacijom.
Prema ISSAI 300 standardu preporuke vrhovnih revizijskih institucija trebaju biti konstruktivne. U ovom slučaju sve preporuke se odnose na poboljšanje postojećeg koncesijskog ugovora kako bi se zaštitili interesi javnog partnera. Prema standardu preporuke bi se trebale fokusirati i na buduće projekte kako se iste pogreške ne bi ponavljale. Državni ured za reviziju se u ovom slučaju fokusirao samo na preporuke za poboljšanje postojećeg modela.

Državni ured za reviziju je dao modificirano mišljenje (učinkovito pri čemu su potrebna određena poboljšanja). Ovakvo mišljenje znači da su utvrđene nepravilnosti i propusti koji ne utječu bitno na provedbu ugovora. Podloga za ovakvo mišljenje je neprovođenje zadovoljavajućih aktivnosti prilikom planiranja projekta i dodjele koncesije, nedovršena izgradnja autoceste i činjenica da financijski doprinos čini 57% ukupnih primitaka u prošlom desetogodišnjem razdoblju (Državni ured za reviziju, 2019.b.).

6. ZAKLJUČAK

Državni ured za reviziju je vrhovna revizijska institucija u Republici Hrvatskoj koja je samostalna i neovisna u svom radu. Svake godine Državni ured provodi financijsku reviziju i reviziju učinkovitosti. Prilikom financijske revizije ispituju se financijski izvještaji i financijske transakcije dok je kod revizije učinkovitosti naglasak na tome je li se državnim sredstvima upravljalo ekonomično, efikasno i djelotvorno. Državnu reviziju provode ovlašteni državni revizori u skladu s INTOSAI standardima i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora. Subjekti revidiranja mogu biti brojni. Zakonom o Državnom uredu za reviziju definirani su potencijalni subjekti državne revizije. Prilikom izbora subjekata revizije državni revizori imaju veću slobodu kod revizija učinkovitosti te su većinom različiti subjekti svake godine.

Javno-privatno partnerstvo je relativno noviji model nabave. Šira primjena modela počinje 90-ih godina prošlog stoljeća. Najšira upotreba modela je u Velikoj Britaniji koja po veličini ulaganja je debelo iznad europskog i svjetskog prosjeka. Temeljno obilježje javno-privatnog partnerstva je podjela rizika između javnog i privatnog partnera. Oblici modela se razlikuju ovisno od količine rizika koje preuzima privatni partner.

Prilikom izbora modela javno-privatnog koriste se razni ekonomski instrumenti kako bi se utvrdilo je li ispravan izbor modela javno-privatnog partnerstva naspram tradicionalne nabave. Najčešći instrument je vrijednost za novac koji provjerava dobiva li se modelom javno-privatnog partnerstva veća vrijednost od tradicionalne nabave. Za provjeru vrijednosti za novac najviše se koristi komparator troškova javnog sektora koji procjenjuje sve troškove koji bi mogli nastati za javnog partnera ako bi koristio tradicionalnu nabavu. Zakonom o javno-privatnom partnerstvu u Republici Hrvatskoj propisano je da svaki projekt mora sadržavati komparator troškova javnog sektora.

Revizija javno-privatnog partnerstva provodi se u skladu s ISSAI 300 i 5240 standardima. Standardi definiraju proces provođenja revizije i moguće rizike za javni sektor i vrhovnu revizijsku instituciju prilikom provođenja revizije. Najveći broj dosad obavljenih revizija javno-privatnog partnerstva ima vrhovna revizijska institucija u Velikoj Britaniji (National Audit Office).

Državni ured za reviziju je u 2018. godini proveo reviziju provedbe ugovora o koncesiji autoceste Zagreb-Macelj i Jadranske autoceste (Istarski ipsilon). Radi se o prva dva projekta javno- privatnog partnerstva u Republici Hrvatskoj. Obje koncesije spadaju u BOT model javno- privatnog partnerstva. U oba izvješća Državni ured za reviziju je ocijenio da je provedba učinkovita, pri čemu su potrebna određena poboljšanja (modificirano mišljenje). Najveća

prepreka na koju je naišao Državni ured za reviziju je nedostatak dokumentacije iz faze planiranja projekta i dodjele koncesije bez koje se ne može ocijeniti vrijednost za novac koja je ključni instrument ocjene ispravnosti odabira modela javno-privatnog partnerstva. Uz to, oba projekta su imala nekoliko ugovornih izmjena netom nakon zaključivanja ugovora što potvrđuje nalaz Državnog ureda za reviziju kako u fazi planiranja nije rađeno dovoljno pažljivo i detaljno. S obzirom na to da je Državni ured za reviziju dao konstruktivne preporuke koje se mogu iskoristiti kod budućih projekata, ostaje za vidjeti hoće li se navedene greške ponavljati.

LITERATURA

Agencija za javno-privatno partnerstvo. (2014). Priprema i provedba javnih investicija (projekti javno-privatnog partnerstva). *Priručnici za pripremu i provedbu modela javno-privatnog parterstva, 9*(3).

Agencija za javno-privatno partnerstvo. (2014). *Značenje i postupak izračuna vrijednosti za novac kod projekata javno-privatnog partnerstva.* Zagreb: Agencija za javno-privatno partnerstvo. Preuzeto 31. 8 2020 iz http://investcroatia.gov.hr/wp-content/uploads/2015/11/p6-v2-vfm-finalno-za-objavudoc.pdf

American Accounting Association. (1972). A Statement of Basic Auditing Concepts. *47*.

Aralica, Z., Račić, D., & Šišinački, J. (2007). Projektno financiranje infrastrukture. *Privredna kretanja i ekonomska politika*, str. 53-87. Preuzeto 23. 7 2020 iz https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=28402

Araujo, S., & Southerland, D. (2010). *Public private partnerships and investment in infrastructure.* Paris: OECD. Preuzeto 1. 7 2020 iz http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=ECO/WKP(2010)59&docLanguage=En

AZM. (13. 7 2020). *http://www.azm.hr/page.asp?pageID=35&lang=hr*. Dohvaćeno iz azm.hr: http://www.azm.hr/page.asp?pageID=35&lang=hr

Barković, I., & Širić, M. (2010). Uloga i značaj javno-privatnog partnerstva u Republici Hrvatskoj: izabrani primjeri. *Ekonomski vjesnik, 23*(1), str. 184-201.

Bina Istra. (2020). *Istarski ipsilon*. Preuzeto 23. 7 2020 iz bina-istra.com: https://bina-istra.com/o-nama/istarski-ipsilon

Bina Istra. (2020.b.). *Godišnje izvješće za 2019. godinu.* Zagreb: Bina Istra. Preuzeto 23. 7 2020 iz https://sudreg.pravosudje.hr/registar/f?p=150:28:0::NO:28:P28_SBT_MBS:040001578

Bina-Fincom d.d. (2020). *Bina-Fincom D.D. i ovisna društva.* Zagreb: Bina-Fincom D.D. Preuzeto 2. 9 2020 iz https://sudreg.pravosudje.hr/registar/f?p=150:28:0::NO:28:P28_SBT_MBS:080034151

Commission of the European communities. (2004). *Green Paper on Public-Private Partnerships and Community Law on Public Contracts and concessions.* Bruxelles: Commission of the European communities.

Commonwealth of Australia. (2016). *National Public Private Partnership Guidelines- Volume 4: Public Sector Comparator Guidance.* Sydney: Commonwealth of Australia.

Državni ured za reviziju. (2019). *Strateški plan Državnog ureda za reviziju 2020.-2022.* Preuzeto 22. 6 2020 iz Revizija.hr: http://www.revizija.hr/hr/o-nama/planovi-i-financijski-izvjestaji/strateski-plan

Državni ured za reviziju. (2019.b.). *Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti provedbe ugovora o koncesiji za financiranje, građenje te gospodarsko korištenje i održavanje autoceste Zagreb-Macelj i njenih pratećih objekata na cestovnom zemljištu.* Zagreb: Državni ured za reviziju.

Državni ured za reviziju. (2019.c.). *Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti provedbe ugovora o koncesiji za financiranje, izgradnju, održavanje i upravljanje Jadranskom autocestom (Istarski ipsilon).* Rijeka: Državni ured za reviziju. Preuzeto 23. 7 2020¸ iz http://www.revizija.hr/datastore/filestore/203/KONCESIJSKI-UGOVOR-ISTARSKI_IPSILON.pdf

European Commission. (2003). *Guidelines for Successful Public-Private Partnerships.* Bruxelles: European Commission. Preuzeto 5. 7 2020 iz

//www.ebrd.com/documents/comms-and-bis/guidelines-for-successful-public-private-partnerships-prepared-by-the-european-commission-2003.pdf?blobnocache=true

European Court of Auditors. (2017). *Performance Audit Manual.* Preuzeto 24. 6 2020 iz https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_EN.PDF

Europski revizorski sud. (2018). *Javno-privatna partnerstva u EU-u: brojni nedostatci i ograničene koristi.* Luksemburg: Europska unija.

Grupa autora. (2009). *Državna revizija.* Zagreb: Masmedia.

HM Treasury. (2006). *Value for Money Assessment Guidance.* London: Crown. Preuzeto 8. 7¸ 2020 iz https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130102211853/http://www.hm-treasury.gov.uk/infrastructure_ppp_vfm.htm

HM Treasury. (2011). *Quantitive Assesment: user guide.* London: Crown. Preuzeto 9. 7 2020 iz https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130102211853/http://www.hm-treasury.gov.uk/infrastructure_ppp_vfm.htm

IAASB. (2015). *MRevs 700.* Hrvatska revizorska komora. Preuzeto 21. 6 2020 iz http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20700%20(izmijenjen).pdf

IAASB. (2015). *MRevS 705.* Hrvatska revizorska komora. Preuzeto 21. 6 2020 iz http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20705%20(izmijenjen).pdf

IFAC. (1993). *Međunarodni revizijski standardi.* Zagreb: Hrvatska zajednica revizora.

IIA. (2016). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards).* Zagreb: Hrvatski institut internih revizora.

INTOSAI. (2004). *Guidelines on Best Practice for the Audit of Risk in Public/Private Partnership (PPP).* Budimpešta: INTOSAI.

INTOSAI. (2013). *Temeljna načela revizije usklađenosti.* Kopenhagen: INTOSAI. Preuzeto 25. 6 2020 iz http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_400.pdf

INTOSAI. (2016). *Guidelines for the performance auditing process.* Kopenhagen: INTOSAI. Preuzeto 24. 6 2020 iz https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/5923b2eae6f2e10edd5c5870/1495511793963/ISSAI_3200_Ingle%CC%82s_alterada_9dez2016.pdf

INTOSAI. (2019). *INTOSAI-P 12 - The Value and Benefits of Supreme Audit Insitutions-making a difference to the lives of citizens.* INTOSAI. Preuzeto 27. 6 2020 iz https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_12/INTOSAI_P_12_en.pdf

INTOSAI Development Initiative. (2018). *Financial audit ISSAI implementation handbook.* Oslo: INTOSAI Development Initiative. Preuzeto 22. 6 2020 iz https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/181228-FA-ISSAI-handbook_V1_IDI_EN.pdf

Juričić, D., & Marenjak, S. (2016). Vrijednost za novac u Hrvatskim JPP projektima. *Ekonomski pregled, 67*(6), 581-604. Preuzeto 8. 7 2020 iz https://hrcak.srce.hr/176023

Kačer, H., Kružić, D., & Perkušić, A. (2008). Javno-privatno partnerstvo: atraktivnost DBFOOT modela. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, 45*(3), 603-640.

Kenton, W. (30. 5 2018). *Whole-life cost.* Preuzeto 5. 7 2020 iz Investopedia: https://www.investopedia.com/terms/w/whole-life-cost.asp

Mamić Sačer, I., Vuković, D., & Pavić, I. (2015). Komparativna analiza vrhovnih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini. *Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru.*

Ministarstvo gospodarstva, poduzetništva i obrta. (1. 7 2020). *Registar ugovora javno-privatnog partnerstva*. Dohvaćeno iz investcroatia: http://investcroatia.gov.hr/jpp/registar/

Ministarstvo mora, prometa i infrastrukture. (1. 2 2005). *Stečaj Walter Bau nema utjecaja na projekt AC Zagreb-Macelj*. Preuzeto 23. 7 2020 iz mmpi.gov.hr: https://mmpi.gov.hr/vijesti-8/stecaj-walter-bau-nema-utjecaja-na-projekt-ac-zagreb-macelj/3237

Nadilo, B. (2005). Izgradnja autoceste Zagreb-Macelj. *Građevinar, 57*(10), str. 793-800.

NN 139/99. (1999). *Strategija prometnog razvitka Republike Hrvatske.* Zagreb: Narodne novine. Preuzeto 16. 7 2020¸ iz http://www.propisi.hr/print.php?id=102

NN 25/19. (2019). *Zakon o Državnom uredu za reviziju.*

NN 65/2020. (2020). *Kodeks Etike za Profesionalne Računovođe.* Zagreb: Narodne novine.

NN br. 146/2005. (2005). *Zakon o reviziji.* Zagreb: Narodne novine.

Nobilo, B. (2005). Izgradnja autoceste Zagreb- Macelj. *Građevinar, 57*(10), str. 793-800. Preuzeto 16. 7 2020¸ iz http://casopis-gradjevinar.hr/assets/Uploads/JCE-57-2005-10-05.pdf

OECD. (2012). *Principles for Public Governance of Public-Private Partnerships.* Paris: OECD.

OECD. (2012). *Public Governance of Public- Private Partnerships.* Pariz: OECD. Preuzeto 29. 6 2020 iz https://www.oecd.org/governance/budgeting/PPP-Recommendation.pdf

Rashed, M., Alam, M., & Ekhwan, M. (2011). Considerable Issues for Sustainable Public-Private Partnership Project. *Res Manageria, 4*(2), str. 57-65. Preuzeto 6. 7 2020 iz http://www.assobp.org/Manageria/?wicket:interface=:1:issuelist:8:fulltext::ILinkListen

Sever Mališ, S., Tušek, B., & Žager, L. (2012). *Revizija- načela, standardi, postupci.* Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

Šimović, J., Rogić-Lugarić, T., Šimović, H., & Vuletić-Antić, B. (2007). Javno-privatno partnerstvo kao nefiskalni instrument financiranja javnih interesa. *Hrvatska Javna Uprava, 7*(1), 171-201.

Yescombe, E. (2007). *Javno-privatna partnerstva- Načela politike i financiranje.* (A. Herman, Prev.) Kidlington: Elsevier.

Žager, L., & Sever Mališ, S. (2017). Implementacija nove revizijske regulative u Europskoj uniji. *Računovodstvo i financije, 10.*

POPIS SLIKA

Slika 1 Temeljna revizijska načela 4
Slika 2 Temeljne vrste revizije 6
Slika 3 Subjekti revizije Državnog ureda za reviziju u Republici Hrvatskoj 9
Slika 4 Faze procesa financijske revizije 11
Slika 5 Osnovne vrste revizijskih testova 15
Slika 6 Analitički koraci do revizijskih zaključaka 19
Slika 7 Smjernice za utjecaj vrhovnih revizijskih institucija na život građana 23
Slika 8 Rizici javnog sektora i vrhovne revizijske institucije prema ISSAI 5240 smjernicama 36
Slika 9 Autocesta Zagreb-Macelj 44
Slika 10 Strane koncesijskog ugovora između Republike Hrvatske i privatnog partnera za izgradnju autoceste Zagreb-Macelj 46
Slika 11 Dionica Jadranske autoceste 50

POPIS GRAFIKONA

Graf 1 Usporedba obavljenih revizija u periodu 2010-2014 i 2015-2019 na primjeru Državnog ureda za reviziju 22
Graf 2 Prosječno trajanje JPP ugovora na području zemalja OECD-a s obzirom na sektor 27
Graf 3 Prosječno trajanje JPP ugovora prema vrsti projekta u Republici Hrvatskoj 28
Graf 4 Vlasnička struktura koncesionara Istarskog ipsilona 51

POPIS TABLICA

Tablica 1 Razlike između revizije učinkovitosti i financijske te revizije usklađenosti 17
Tablica 2 Usporedba tradicionalne nabave i JPP modela 25

ŽIVOTOPIS

Lovre Grbić

26.01.1995.

Vještine i kvalitete

- Izvrsne komunikacijske vještine
- Sklonost timskom radu
- Samopouzdanje i otvorenost prilikom razgovora s klijentima
- Odgovornost, organiziranost, profesionalnost
- Orijentiranost rješavanju problema
- MS office (Word, Excel, Power point)
- Prezi
- Upravljanje društvenim mrežama

Radno iskustvo

- **Ernst & Young Hrvatska-** ***trenutno***

  Asistent u odjelu revizije

- **Ernst & Young Hrvatska- (*siječanj 2020.godine- svibanj 2020.godine*)**

  Pripravnik u odjelu revizije

- **Anterra d.o.o - nositelj franšize za Hertz International *(srpanj 2019.godine - listopad 2019.godine)***

  Customer sales representative

- **Nogometni klub Rudeš (*lipanj 2014. godine – srpanj 2018. godine*)**

  Profesionalni nogometaš

Obrazovanje

- **Ekonomski fakultet Zagreb - *trenutno 5. godina***
  Integrirani preddiplomski sveučilišni studij Poslovna ekonomija – smjer računovodstvo i revizija

- **Športska gimnazija Zagreb – *2013 godine***

Znanje stranih jezika

- Engleski jezik B2 razina
- Talijanski jezik A2 razina

Ostalo

- Vozačka dozvola B kategorije, aktivni vozač
- U slobodno vrijeme bavim se rekreativnim sportom, volim putovati i provoditi vrijeme u društvu
- Subjektivna ocjena poznavanja jezika iznad navedenih razina