

Doprinos vrhovnih revizijskih institucija očuvanju okoliša

Mijalić, Antonia

Master's thesis / Diplomski rad

2024

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

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:148:033173>

Rights / Prava: [Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 Unported/Imenovanje-Nekomercijalno-Dijeli pod istim uvjetima 3.0](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-19**



Repository / Repozitorij:

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



Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Integrirani prijediplomski i diplomski sveučilišni studij

Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i revizija

**DOPRINOS VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA
OČUVANJU OKOLIŠA**

Diplomski rad

Antonia Mijalić

Zagreb, rujan, 2024.

Sveučilište u Zagrebu

Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Integrirani prijediplomski i diplomski sveučilišni studij

Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i revizija

**DOPRINOS VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA
OČUVANJU OKOLIŠA**

**THE CONTRIBUTION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS
TO THE PRESERVATION OF THE ENVIRONMENT**

Diplomski rad

Antonia Mijalić, 0067579159

Mentor: Prof. dr. sc. Ivana Mamić Sačer

Zagreb, rujan, 2024.

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je diplomski rad isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu, a što pokazuju korištene bilješke i bibliografija.

Izjavljujem da nijedan dio rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz necitiranog izvora 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.

Đijačić

(vlastoručni potpis studenta)

Zagreb, 24. rujna 2024.

(mjesto i datum)

STATEMENT ON THE ACADEMIC INTEGRITY

I hereby declare and confirm by my signature that the final thesis is the sole result of my own work based on my research and relies on the published literature, as shown in the listed notes and bibliography.

I declare that no part of the thesis has been written in an unauthorized manner, i.e., it is not transcribed from the non-cited work, and that no part of the thesis infringes any of the copyrights.

I also declare that no part of the thesis has been used for any other work in any other higher education, scientific or educational institution.

Đijačić

(personal signature of the student)

Zagreb, 24.9.2024.

(place and date)

SAŽETAK I KLJUČNE RIJEČI

Vrhovne revizijske institucije igraju ključnu ulogu u očuvanju okoliša koje je postalo jedna od najvažnijih tema današnjice. Uloga vrhovnih revizijskih institucija proširena je izvan tradicionalnih financijskih revizija, revizija učinkovitosti i revizija usklađenosti te sada uključuje i procjenu utjecaja i učinkovitosti mjera koje se poduzimaju za očuvanje prirodnih resursa. Kroz revizije zaštite okoliša, vrhovne revizijske institucije doprinose jačanju odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru. Ove institucije također potiču suradnju u procesu revizije zaštite okoliša što pridonosi boljem praćenju i provedbi zakonskih okvira. Također, vrhovne revizijske institucije pomažu državama u unaprjeđenju njihovih ekoloških praksa i smanjenju rizika povezanih s degradacijom okoliša. Njihov rad uključuje i praćenje međunarodnih standarda poput ciljeva održivog razvoja koji su također prikazani u radu, čime osiguravaju da politike institucija budu u skladu s globalnim ciljevima. Cilj izrade ovog diplomskog rada je analiza strategija i smjernica koje su razvijene za integraciju okolišnih pitanja u revizijske procese, te procjena utjecaja revizija usmjerenih na okoliš na politike održivog razvoja. U radu su prikazane aktivnosti koje vrhovne revizijske institucije mogu poduzeti u svojim uredima, a koje doprinose očuvanju okoliša. Rad naglašava važnost vrhovnih revizijskih institucija za postizanje boljih rezultata u području ekološke održivosti i odgovornog upravljanja prirodnim resursima.

Ključne riječi: vrhovne revizijske institucije, revizija zaštite okoliša, očuvanje okoliša

ABSTRACT AND KEYWORDS

Supreme audit institutions play a key role in the preservation of the environment, which has become one of the most important topics today. The role of supreme audit institutions has expanded beyond traditional financial audits, performance audits and compliance audits and now includes assessing the impact and effectiveness of measures taken to conserve natural resources. Through environmental audits, supreme audit institutions contribute to strengthening accountability and transparency in the public sector. These institutions also encourage cooperation in the environmental audit process, which contributes to better monitoring and implementation of legal frameworks. Also, Supreme Audit Institutions assist countries in improving their environmental practices and reducing the risks associated with environmental degradation. Their work includes monitoring international standards such as the Sustainable Development Goals, which are also presented in the thesis, thereby ensuring that the institutions' policies are in line with global goals. The aim of this thesis is to analyze the strategies and guidelines that have been developed for the integration of environmental issues into audit processes and to assess the impact of audits focused on the environment on sustainable development policies. The activities that supreme audit institutions can undertake in their offices, which contribute to the preservation of the environment, are presented in more detail. The paper emphasizes the importance of supreme audit institutions for achieving better results in the field of ecological sustainability and responsible management of natural resources.

Keywords: Supreme Audit Institutions, environmental audit, preservation of the environment

Sadržaj

1.	Uvod.....	1
1.1.	Predmet i ciljevi rada	1
1.2.	Metode istraživanja i izvori podataka	2
1.3.	Sadržaj i struktura rada.....	2
2.	Značaj i uloga vrhovnih revizijskih institucija	3
2.1.	Pojam i razvoj vrhovnih revizijskih institucija.....	3
2.2.	Aktivnosti i uloga vrhovnih revizijskih institucija.....	6
2.3.	Izazovi i reforme vrhovnih revizijskih institucija	9
2.4.	Normativni okvir rada vrhovnih revizijskih institucija.....	10
3.	Revizija zaštite okoliša	13
3.1.	Značaj i ciljevi održivog razvoja	13
3.2.	Pojam i obilježja revizije zaštite okoliša	15
3.3.	Načela i ciljevi revizije zaštite okoliša	18
3.3.1.	Izazovi provođenja revizija zaštite okoliša.....	20
3.3.2.	Agenda 2030 – Program održivog razvoja do 2030.....	21
3.4.	Standardi i smjernice revizije zaštite okoliša	22
3.5.	Vrste revizije zaštite okoliša	26
4.	Aktivnosti vrhovnih revizijskih institucija u smjeru postizanja efikasnog ekološkog utjecaja.....	29
4.1.	Uloga revizijskih institucija u postizanju održivog razvoja	29
4.1.1.	Povećanje kvalitete revizije zaštite okoliša	32
4.1.2.	Motivacija vrhovnih revizijskih institucija za održivim razvojem	34
4.2.	Instrumenti vrhovnih revizijskih institucija za postizanje efikasnog ekološkog utjecaja i mjerenje ekološkog učinka	35
4.2.1.	Strateški plan za održivi razvoj.....	37
4.2.2.	Mjerenje učinka vrhovnih revizijskih institucija	39
4.3.	Informacijski sustav za strateško planiranje i upravljanje održivim razvojem	40

4.3.1. Značaj i uloga Nacionalnog vijeća za održivi razvoj	41
4.3.2. Spremnost Republike Hrvatske za implementaciju glavnih ciljeva održivog razvoja	42
4.4. Specifičnosti revizije zaštite okoliša	43
5. Zaključak.....	44
Popis literature	46
Popis tablica	51
Popis slika	51
Popis grafikona.....	51
Životopis	52

1. Uvod

1.1. Predmet i ciljevi rada

Brz industrijski razvoj, urbanizacija i intenzivna eksploatacija prirodnih resursa doveli su do ozbiljnih ekoloških problema poput klimatskih promjena, zagađenja zraka i vode te gubitka biološke raznolikosti, stoga očuvanje okoliša postaje sve važnija tema u suvremenom društvu. Predmet ovog rada je predstaviti doprinos vrhovnih revizijskih institucija očuvanju okoliša. Cilj rada je detaljnije prikazati koje aktivnosti vrhovne revizijske institucije poduzimaju kako bi imale pozitivan utjecaj na očuvanje okoliša. Očuvanje prirodnih bogatstava i biološke raznolikosti ključno je za osiguranje održivog razvoja i budućnosti planete. Kako bi se spriječile daljnje štete, nužno je promicati aktivnosti koje podržavaju održivi razvoj. Uloga pojedinaca, zajednica i vlada u ovom procesu izuzetno je važna, a suradnja i edukacija ključni su elementi za postizanje uspjeha u očuvanju okoliša.

Vrhovne revizijske institucije imaju ključnu ulogu u promicanju odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru, a ta uloga postaje sve važnija u kontekstu zaštite okoliša. Stoga su vrhovne revizijske institucije prepoznate kao neizostavni faktor u osiguravanju učinkovitog upravljanja okolišem. Ove institucije, kroz svoje revizijske mandate, provode procjene učinkovitosti politika, programa i projekata koji imaju izravan ili neizravan utjecaj na okoliš. One ne samo da identificiraju slabosti u provedbi ekoloških politika, već i predlažu mjere za poboljšanje upravljanja resursima i smanjenje negativnih utjecaja na okoliš.

Revizija zaštite okoliša je procjena usklađenosti organizacija s ekološkim zakonima, propisima i standardima. Cilj je procijeniti učinkovitost mjera poduzetih za očuvanje okoliša, identificirati rizike, smanjiti zagađenje i osigurati održivo korištenje resursa. Revizije se provode u skladu s međunarodnim standardima te ih vrhovne revizijske institucije koriste kako bi nadzirale ekološku održivost, osigurale ispunjavanje međunarodnih normi i pomogle u unapređenju ekoloških praksi u javnom sektoru. Kroz preporuke i izvješća, revizija zaštite okoliša pomaže u unapređenju ekoloških praksi i pridonosi odgovornom upravljanju prirodnim resursima.

1.2. Metode istraživanja i izvori podataka

Prilikom obrade teme rada korišteni su relevantni izvori literature poput knjiga, publikacija, znanstvenih članaka te znanstvene i stručne literature koja se odnosi na temu rada. Također su, prilikom pisanja rada, korišteni izvori informacija koji su dostupni na internetu, poput zakona, standarda i smjernica. Literatura se pretraživala preko alata za pretraživanje akademske literature, Google Znalac te preko službenih stranica vrhovnih revizijskih institucija, primjerice INTOSAI službene stranice. Za potrebe izrade rada korištene su deskriptivna metoda te metode indukcije i dedukcije.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Strukturu rada čini pet poglavlja: uvod, središnji dio rada koji je podijeljen na tri poglavlja i zaključak. U uvodu se navodi predmet i cilj rada, metode istraživanja i izvori podataka te sadržaj i struktura rada. Središnji dio rada čine tri poglavlja, a u prvom od njih razrađuje se općenita teorija vezana uz vrhovne revizijske institucije, odnosno njihov razvoj, aktivnosti i izazovi s kojima se susreću. U trećem poglavlju „Revizija zaštite okoliša“ pobliže se prikazuju karakteristike revizije zaštite okoliša, razrađuju se ciljevi, značaj, načela, vrste revizije zaštite okoliša te smjernice i standardi vezani uz reviziju zaštite okoliša. U četvrtom poglavlju „Aktivnosti vrhovnih revizijskih institucija u smjeru postizanja efikasnog ekološkog utjecaja“ detaljnije se prikazuje i objašnjava sama uloga vrhovnih revizijskih institucija u postizanju održivog razvoja, instrumenti kojima se koriste za postizanje održivog razvoja, Informacijski sustav za strateško planiranje i upravljanje te specifičnosti revizije zaštite okoliša. U petom poglavlju iznosi se zaključak kao sinteza svih važnih točaka obrađenih u radu.

2. Značaj i uloga vrhovnih revizijskih institucija

2.1. Pojam i razvoj vrhovnih revizijskih institucija

Vrhovne revizijske institucije ispunjavaju neovisnu i tehničku funkciju vanjske revizije u javnom sektoru koja je obično uspostavljena unutar ustava zemlje ili od strane najvišeg zakonodavnog tijela. Vrhovna revizijska institucija odgovorna je za nadzor i pozivanje vlade na odgovornost za korištenje javnih resursa, zajedno s parlamentom i drugim nadzornim tijelima. Vrhovne revizijske institucije imaju različite modele i institucionalne aranžmane u odnosu na zakonodavnu, izvršnu i sudsku vlast. Kada postoji više tijela koja obavljaju funkciju vanjske revizije u javnom sektoru, vrhovna revizijska institucija se obično razlikuje po tome što posjeduje najjača ustavna jamstva neovisnosti (OECD, 2016).

Vrhovna revizijska institucija mora biti primjer učinkovitog, transparentnog i odgovornog upravljanja javnim sredstvima. Njena je zadaća zastupati porezne obveznike kod trošenja državnog proračuna jer on njima i pripada, te upozoriti javnost na nepravilnosti ili zloupotrebu javnih sredstava. Kako bi ove institucije stekle povjerenje javnosti, moraju biti neovisne, pouzdane i izuzetno profesionalne organizacije.

Vrhovne revizijske institucije mogu se organizirati na različite načine, ovisno o ustavnom, pravnom i administrativnom okviru zemlje. Prema INTOSAI-u (Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija), postoje tri glavna modela organizacije SAI-a:

- Napoleonski (sudbeni) model. Ovaj se model koristi u latinskim zemljama Europe (tj. Francuska, Italija, Portugal i Španjolska), Turskoj i većini latinoameričkih i frankofonskih afričkih zemalja. Također se naziva i jurisdikcijskim modelom. Vrhovna revizijska institucija, koja se često naziva Računski sud, dio je pravosudnog sustava i djeluje neovisno o izvršnoj i zakonodavnoj vlasti. Obično ima ograničenu interakciju s parlamentom što može negativno utjecati na interes javnosti. Računski sud donosi presude o usklađenosti vlade sa zakonima i propisima te osigurava da su javna sredstva dobro utrošena (World Bank, 2021).
- Parlamentarni ili westminsterski model. Ovaj se model koristi u mnogim zemljama Commonwealtha (npr. Australija, Kanada, Indija i Ujedinjeno Kraljevstvo), Karibima, pacifičkoj regiji i anglofonskim zemljama subsaharske Afrike. Westminsterski model je

suštinski povezan sa sustavom parlamentarne odgovornosti. Sastoji se od profesionalnih revizora i tehničkih stručnjaka, a vrhovna revizijska institucija podnosi periodična izvješća o financijskim izvještajima i operacijama vladinih tijela, ali s manjim naglaskom na pravnu usklađenost nego u sudskom modelu (World Bank, 2021). Kod ovog modela državna revizija izvještava parlamentarni Odbor za javne račune nakon čega Odbor sastavlja svoje vlastito izvješće. To izvješće se zatim dostavlja vladi (Akrap et al., 2020).

- Model kolegija ili odbora. Ovaj model sličan je westminsterskom modelu jer je neovisan o izvršnoj vlasti i surađuje s parlamentom u obavljanju nadzora. U kolegijalnom modelu, vrhovna revizijska institucija djeluje u obliku kolegija ili upravnog odbora sastavljenog od nekoliko članova koji zajednički donose odluke dok predsjednik odbora praktički ima ulogu glavnog revizora. S obzirom kako se odluke donose zajednički, to može produžiti vrijeme donošenja odluka, no s druge strane odgovornost je ravnomjernije raspoređena. Glavno ovlaštenje odbora je analizirati vladinu potrošnju i prihode te izvještavati parlament o svojim nalazima. Članovi odbora se u pravilu imenuju putem glasovanja u parlamentu te na određeni mandat. Ovaj model raširen je u Aziji pa na primjer Indonezija, Japan i Republika Koreja imaju revizorski odbor sastavljen od revizijske komisije (tijelo koje donosi odluke) i općeg izvršnog ureda (izvršni organ) (World Bank, 2021).

Vrhovne revizijske institucije mogu biti ustrojene kao sud, odbor, komisija, zakonodavni ured ili ministarstvo (Mamić Sačer, Pavić i Vuković, 2015), no bez obzira na njihove različitosti, vrhovne revizijske institucije imaju iste ciljeve te se vode prema standardima određenim od Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija.

Modeli organizacije vrhovnih revizijskih institucija nisu slučajno nastali, već su rezultat povijesnih utjecaja. Tadašnji francuski administrativni sustav proširio se Europom u devetnaestom stoljeću, dok je Odjel za državnu blagajnu i reviziju Ujedinjenog Kraljevstva bio odgovoran za reviziju u Irskoj do 1921. godine, kada je zemlja podijeljena. Ujedinjeno Kraljevstvo također je imalo povijesni utjecaj na strukture razvijene na Cipru i Malti (National Audit Office, 2005).

Iako državna revizija postoji u nekom obliku već nekoliko stoljeća, struktura i ovlasti većine vrhovnih revizijskih institucija razvijale su se postupno tijekom vremena. Ponekad je njihov razvoj bio posljedica političkih promjena poput ponovnog uspostavljanja vladarske dinastije

Orange - Nassau u Nizozemskoj 1814. godine, ujedinjenja Italije 1861. godine i osnivanja nove Austrijske Republike 1918. godine.

Što se tiče drugih vrhovnih revizijskih institucija, promjene su proizašle iz reformi javne uprave. Primjerice, u Ujedinjenom Kraljevstvu došlo je do osnivanja Odjela za državnu blagajnu i reviziju. Taj je Odjel prethodio kasnije osnovanom Državnom uredu za reviziju (National Audit Office, 2005).

Veliki korak u daljnjem razvoju vrhovnih revizijskih institucija bilo je osnivanje Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI). Upravo 1953. godine u Havani (Kuba), održan je prvi kongres na kojem su se sastale 34 vrhovne revizijske institucije čija je svrha bila raspraviti važne teme poput neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija i njihovim odnosima sa zakonodavnim tijelima. Tom prilikom osnovana je Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI, 2023). Također je donesena i odluka da će se kongres Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija održavati svake 3 godine na različitim lokacijama te da će se glavno tajništvo Organizacije nalaziti u sklopu vrhovne revizijske institucije Kube (INTOSAI, 2004).

Tijekom godina, broj vrhovnih revizijskih institucija koje su sudjelovale na kongresima, neprestano je rastao, odnosno on se više nego udvostručio u prvih dvanaest godina nakon osnutka. Geopolitički preokreti nakon Drugog svjetskog rata prirodno su doprinijeli ovom rastu sudionika. Dekolonizacija nakon Drugog svjetskog rata dosegla je vrhunac oko 1960. godine i dovela do povećanja broja neovisnih država. To je nasljedno potaknulo osnivanje vrhovnih revizijskih institucija u tim neovisnim državama.

Popisi sudionika kongresa (INCOSAI) u proteklih šest desetljeća jasno prikazuju da su vrhovne revizijske institucije novih država brzo težile sudjelovanju na INCOSAI-ima i članstvu u INTOSAI-u kako bi iskoristile ovu razmjenu iskustava. Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija ulagala je velike napore da privuče nove članove u zajednicu organiziranjem kongresa te je i bila uspješna u tome. Nakon raspada Sovjetskog Saveza 1991. godine, broj novih članova u INTOSAI-u brzo je porastao. Brzi rast može se vidjeti u brojkama iz kasnih 1980. godina kada je broj članica bio oko 120 dok je 2013. godine INTOSAI brojao 191 članicu (INTOSAI, 2013).

Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija oduvijek se smatrala nepolitičkom organizacijom pa čak je i u doba rata dokazala da međunarodna suradnja može nadići i ideološke granice.

Ubrzo je došlo do potrebe za decentralizacijom organizacije, stoga je u Rio de Janeiru 1959. godine na trećem INCOSAI kongresu donesena odluka o osnivanju regionalnih radnih grupa na pet kontinenata. Njihova uloga trebala je obuhvaćati koordinaciju aktivnosti i prijedloga u regijama kako bi se osigurala uspješna priprema nadolazećih INCOSAI kongresa. Ove podorganizacije također bi trebale služiti kao dodatno središte za razmjenu informacija i dokumentacije. Jedna zemlja u regiji trebala bi upravljati koordinacijom Regionalne radne grupe kako bi djelovala kao veza između grupe i Glavnog tajništva (INTOSAI, 2013).

Ovaj razvoj događaja započeo je osnivanjem ILACIF-a kao prethodnika OLACEFS-a 1965. godine. Kasnije su osnovane i druge regionalne radne grupe: AFROSAI 1976. godine, ARABOSAI 1976. godine, ASOSAI 1978. godine, PASAI 1987. godine, CAROSAI 1988. godine i EUROSAI 1990. godine. Zadaća Regionalnih radnih grupa je promicanje ciljeva Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija na regionalnoj razini, a one služe kao platforme za suradnju članova na regionalnoj osnovi (INTOSAI, 2013).

2.2. Aktivnosti i uloga vrhovnih revizijskih institucija

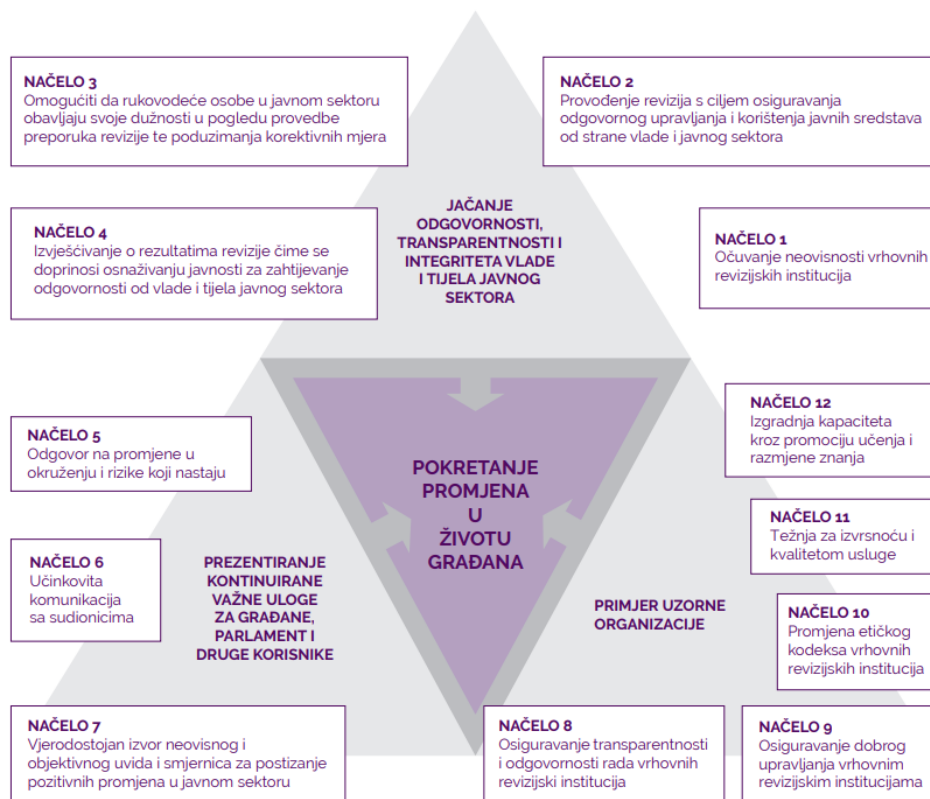
Vrhovne revizijske institucije djeluju u ime i za račun države. One su javne institucije koje u skladu sa zakonom obavljaju najvišu funkciju revidiranja državnih izdataka u pojedinoj zemlji. Glavna uloga ovih institucija je jačati odgovornost sudionika javnog sektora kao i poticati racionalnu potrošnju državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i regionalne samouprave. Također, uloga vrhovnih revizijskih institucija je provesti reviziju upravljanja financijskim sredstvima kao i financijskih izvještaja i poslovanja subjekata javnog sektora u širem smislu. Sve informacije koje prikupe obavljanjem svojih zadataka, vrhovne revizijske institucije dužne su podnijeti zakonskim predstavnicima subjekata revizije, parlamentu i samoj javnosti. Te informacije dostavljaju u obliku izvješća. Time što dostavljaju informacije o provedenim revizijama javnosti, vrhovnim revizijskim institucijama pruža se mogućnost da imaju ključnu ulogu u podizanju i jačanju odgovornosti (Mamić Sačer, Pavić i Vuković, 2015).

Revizija subjekata koji upravljaju javnim sredstvima, ključna je za jačanje povjerenja u društvu jer osigurava da se javna sredstva troše na odgovoran način. Time potiče javne institucije i druge sudionike u javnom sektoru da racionalno i transparentno koriste resurse, svjesni da će njihovo postupanje biti podložno provjeri. Kada rezultati revizije pokažu nepravilnosti ili neodgovorno

upravljanje sredstvima, građani mogu zahtijevati odgovornost od tih subjekata, čime se doprinosi boljem upravljanju i povećava povjerenje u institucije.

Vrhovne revizijske institucije promiču pravilnost, učinkovitost, odgovornost i transparentnost unutar javnog sektora, stoga je neovisna, efikasna i odgovorna vrhovna revizijska institucija ključna komponenta stabilnog demokratskog sustava. S obzirom na njihovu važnu ulogu u društvu, vrhovne revizijske institucije trebaju biti dostojne povjerenja javnosti, a to mogu postići samo ako se o njima misli kao o odgovornim, kompetentnim i neovisnim institucijama. U praksi se pokazalo kako su vrijednosti i koristi koje pružaju vrhovne revizijske institucije, brojne. Tako su u okviru revizijskih standarda INTOSAI usvojena načela pod nazivom Vrijednosti i koristi od vrhovnih revizijskih institucija (Slika 1) te istaknute vrijednosti i koristi od vrhovnih revizijskih institucija (Akrap et al., 2020).

Slika 1 Vrijednosti i koristi od vrhovnih revizijskih institucija



Izvor: Akrap, V; Brozović, M; Klešić, I; Mamić Sačer, I; Pavić, I; Pernar, L;...; Žager, L (2020.)
 Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru, Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, str. 139

Prema priloženoj slici, tri su glavna načela koja vrhovna revizijska institucija treba slijediti kako bi pridonijela stvaranju vrijednosti i koristi za građane, a to su:

- jačanje odgovornosti, transparentnosti i integriteta vlasti i tijela javnog sektora (zaštita javnog interesa)
- pokazivanje stalne važnosti za građane, parlament i druge korisnike (zadobivanje povjerenja)
- biti primjer uzorne institucije (Akrap et al., 2020).

Uz tri glavna načela, prikazano je dvanaest načela koja detaljnije usmjeravaju rad vrhovnih revizijskih institucija i njezinih zaposlenika, kako bi ostvarili ciljeve u vezi stvaranja vrijednosti i koristi za javnost.

Neovisnim obavljanjem revizija poslovanja subjekata javnog sektora i izvješćivanjem o nalazima revizije, vrhovne revizijske institucije omogućuju onima koji su zaduženi za upravljanje u javnom sektoru ispunjavanje svojih odgovornosti u skladu s nalazima i preporukama revizije i poduzimanje odgovarajućih korektivnih mjera te na taj način zatvaraju ciklus odgovornosti. Kako bi se to u potpunosti ostvarilo, potrebno je da vrhovne revizijske institucije:

- očuvaju svoju neovisnost
- obavljaju reviziju s ciljem osiguravanja odgovornosti subjekata revizije za upravljanje i upotrebu javnih resursa
- poduzimaju aktivnosti kako bi subjekti revizije postupali prema nalazima revizije te izvještavaju o mjerama koje su subjekti revizije poduzeli u vezi preporuka revizije
- izvještavaju o rezultatima revizije čime se ohrabruje javnost da, ukoliko se javnim sredstvima ne upravlja na odgovarajući način, zahtijeva odgovornost subjekta revizije (Akrap et al., 2020).

Iako sprječavanje korupcije nije osnovna odgovornost vrhovnih revizijskih institucija, revizije mogu otkriti prijevare i zlouporabe. U posljednjim su se godinama te institucije razvijale i diversificirale svoje aktivnosti kako bi odražavale sveobuhvatniju analizu rizika, s naglaskom na pitanja povezana s korupcijom i lošim upravljanjem. To je ključno za otkrivanje i sprječavanje korupcije jer promiče transparentnost i odgovornost u vladinim programima i aktivnostima (MMF, 2023).

2.3. Izazovi i reforme vrhovnih revizijskih institucija

Vrhovne revizijske institucije suočavaju se s nizom ograničenja koja proizlaze iz specifičnih ustavnih, pravnih, političkih, socijalnih i ekonomskih sustava svake pojedine zemlje. Ova raznolikost okvira i uvjeta u kojima te institucije djeluju, stvara izazove i onemogućava primjenu jedinstvenog rješenja za sve. Umjesto toga svaka institucija mora prilagoditi svoj pristup specifičnostima svog okruženja, što zahtijeva fleksibilnost i sposobnost odgovaranja na različite lokalne uvjete, uz održavanje osnovnih načela revizije.

Glavna ograničenja su:

- Ograničenja u neovisnosti. Neovisnost je osnovna karakteristika vrhovnih revizijskih institucija te je ona neophodna za instituciju kako bi mogla obavljati svoj rad autonomno te direktno izvještavati parlament, bez uplitanja drugih grana vlasti (World Bank, 2002). Iako državne institucije ne mogu biti potpuno neovisne jer su dio države u cjelini, vrhovne revizijske institucije trebaju imati funkcionalnu i organizacijsku neovisnost potrebnu za obavljanje svojih zadataka (INTOSAI, 2019).
- Nedostatak kvalificiranog i iskusnog osoblja. Ovo ograničenje stvara ozbiljan problem za institucije jer osoblje ne može držati korak s poslom i promjenama koje se stalno događaju.
- Nedostatak adekvatne kontrole i praćenja nalaza revizije. Kontrola nad javnim sredstvima je manje učinkovita ako parlament ne prati revizorske preporuke te ako izvršna vlast ne postupa po njima.
- Ograničenja u opsegu revizije. Ograničene revizije umanjuju efikasnost vrhovnih revizijskih institucija te umanjuju vrijednost njihovog postojanja. Primjerice, neke vrhovne revizijske institucije ne mogu vršiti reviziju poduzeća ako država ima samo ograničen financijski interes dok druge ne mogu provoditi vanjsku kontrolu nad međunarodnim organizacijama (World Bank, 2002).

Vrhovne revizijske institucije suočavaju se i s financijskim ograničenjima koja utječu na njihovu sposobnost da obavljaju svoje poslove. Izvještaj o globalnom stanju vrhovnih revizijskih institucija 2020. godine ukazuje na to da samo 52 posto vrhovnih revizijskih institucija u cijelom svijetu posjeduje dovoljne financijske resurse za ispunjavanje svojih

zadataka u očekivanom opsegu i kvaliteti, pri čemu su vrhovne revizijske institucije iz zemalja s niskim prihodima posebno pogođene (MMF, 2023).

Zbog brojnih izazova s kojim se susreću, važno je da vrhovne revizijske institucije neprestano usvajaju nove reforme i rade na poboljšanju cjelokupnog poslovanja. Institucija bi trebala usavršavati svoju revizijsku praksu na način da:

1. procijeni svoju trenutnu razinu kapaciteta, preispita pretpostavke te identificira svoje snage i slabosti
2. u kontekstu organizacijskih strateških ciljeva identificira razloge za poboljšanje poslovanja i s kojim preprekama se može suočiti
3. odredi koji dodatni kapacitet želi izgraditi kako bi postigla očekivane ciljeve te koji su resursi za to potrebni
4. razvije strategiju za isporuku tog povećanog kapaciteta i povezanih ishoda, bez ometanja isporuke već postojećih poslova
5. provede ovu strategiju i ocijeni utjecaj promjena te postignute rezultate
6. održi promjene i razvije novu strategiju kako bi nastavili nadograđivati postignuto (INTOSAI, 2018).

Vrhovne revizijske institucije imaju mogućnosti unaprijediti svoj rad kroz različite pristupe, ali određene promjene koje su nužne za poboljšanja, mogu biti izvan njihove kontrole. To je zato što te promjene često ovise o vanjskim čimbenicima, poput zakonodavstva, na koje one ne mogu utjecati direktno. Iako institucije mogu predložiti poboljšanja, njihova uspješna provedba često zahtijeva širu podršku i suradnju drugih državnih tijela te promjene u zakonodavnom okviru.

2.4. Normativni okvir rada vrhovnih revizijskih institucija

Kako bi revizija javnog sektora bila vjerodostojno, kvalitetno i profesionalno odrađena, potrebni su profesionalni standardi i smjernice po kojima se može provoditi. Vrhovne revizijske institucije, osim što slijede nacionalni zakonski okvir, slijede i Međunarodne standarde vrhovnih revizijskih institucija, koje razvija Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI 2020).

Prema Zakonu o Državnom uredu za reviziju, vrhovna revizijska institucija u Republici Hrvatskoj je Državni ured za reviziju, koji je definiran kao najviša revizijska institucija Republike Hrvatske.

Propisano je da se revizija obavlja na način i prema postupcima utvrđenim okvirom revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora (Državni ured za reviziju, 2023).

Usvojen je i novi Okvir Međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija pod nazivom INTOSAI okvir profesionalnih objava koji je u primjeni od 2019. godine. (INTOSAI, 2021). Prema strukturi Okvira, prikazanoj u nastavku (slika 2), vidljivo je kako se ovaj Okvir sastoji od INTOSAI načela (INTOSAI-P), INTOSAI standarda (ISSAI) i INTOSAI smjernica (GUID).

Slika 2 INTOSAI okvir profesionalnih objava

INTOSAI načela (INTOSAI-P)			
INTOSAI polazišna načela INTOSAI-P 1-9			
INTOSAI osnovna načela INTOSAI-P 10-99			
INTOSAI standardi (ISSAI)			
Temeljna načela revizije javnog sektora ISSAI 100-129			
Organizacijski zahtjevi za vrhovne revizijske institucije ISSAI 130-199			
Financijska revizija	Revizija učinkovitosti	Revizija Usklađenosti	Drugi angažmani
Načela financijske revizije ISSAI 200-299	Načela revizije učinkovitosti ISSAI 300-399	Načela revizije usklađenosti ISSAI 400-499	Načela drugih angažmana ISSAI 600-699
Standardi financijske revizije ISSAI 2000-2899	Standardi revizije učinkovitosti ISSAI 3000-3899	Standardi revizije usklađenosti ISSAI 4000-4899	Standardi drugih angažmana ISSAI 6000-6899
INTOSAI smjernice (GUID)			
Organizacijske smjernice vrhovnih revizijskih institucija ISSAI 1900-1999			
Dodatne smjernice za financijsku reviziju GUID 2000-2999	Dodatne smjernice za reviziju učinkovitosti GUID 3000-3999	Dodatne smjernice za reviziju usklađenosti GUID 4000-4999	Drugi angažmani GUID 6500-6999
Posebne smjernice za određivanje teme GUID 5000-5999			
Druge smjernice GUID 9000-9999			

Izvor: izrada autorice prema INTOSAI. (2021). *Classification principles for INTOSAI Professional Pronouncements*. [e-publikacija], preuzeto s <https://www.intosaifipp.org/wp-content/uploads/2021/06/Annex-1-IFPP-as-from-2020-to-GB-2.pdf>

INTOSAI načela (INTOSAI-P) sastoje se od polazišnih načela i osnovnih načela. Polazišna načela imaju povijesni značaj i određuju ulogu i funkcije kojima vrhovne revizijske institucije trebaju težiti. Ova načela služe vrhovnim revizijskih institucijama, vladama, parlamentima i široj javnosti, te se mogu koristiti kao upute pri uspostavljanju nacionalnih mandata za vrhovne revizijske institucije. Osnovna načela pojašnjavaju kakvu ulogu vrhovne revizijske institucije imaju u društvu i koji su osnovni preduvjeti za njihovo pravilno funkcioniranje i profesionalno ponašanje (INTOSAI, 2021).

INTOSAI standardi (ISSAI) su međunarodni standardi za reviziju u javnom sektoru. Ovi standardi sadrže osnovne koncepte i temeljna načela koji definiraju reviziju javnog sektora. Također sadrže i organizacijske zahtjeve za vrhovne revizijske institucije, a za svaku vrstu revizije postoje posebna načela i standardi (INTOSAI, 2021).

Prema INTOSAI (2021) svrha ISSAI standarda je:

- osigurati kvalitetno provođenje revizija
- učiniti revizijske izvještaje vjerodostojnijim
- povećati transparentnost revizijskog procesa
- odrediti odgovornosti revizora

INTOSAI Smjernice (GUID) nisu obvezujuće za vrhovne revizijske institucije, ali im pružaju podršku u poboljšanju organizacijske učinkovitosti vezane uz organizacijske zahtjeve i primjenu ISSAI standarda (INTOSAI, 2021).

3. Revizija zaštite okoliša

3.1. Značaj i ciljevi održivog razvoja

Prema Zakonu o zaštiti okoliša (2018) „Održivi razvitak je razvitak društva, koji kao temeljne kriterije uključuje ekološku, gospodarsku i socio-kulturnu održivost, i koji s ciljem unapređenja kvalitete života i zadovoljavanja potreba današnjeg naraštaja uvažava iste mogućnosti zadovoljavanja potreba idućih naraštaja, te omogućuje dugoročno očuvanje kakvoće okoliša, georaznolikosti, bioraznolikosti te krajobraza.“

Ljudska rasa ima sposobnost učiniti razvoj održivim s ciljem da se osigura zadovoljavanje trenutnih potreba sadašnjosti te da se u isto vrijeme ne ugrožava sposobnost budućih generacija da zadovolje vlastite potrebe. Održivi razvoj kao koncept, podrazumijeva ograničenja uvjetovana trenutnim stanjem tehnologije i društvene organizacije na ekološke resurse te sposobnošću biosfere da apsorbira posljedice ljudskih aktivnosti (Svjetska komisija za okoliš i razvoj, 1987).

Ekološka kriza nastala je iz razloga što na Zemlji u isto vrijeme postoje prirodni sustav i društveni sustav. Prirodni sustav se konstantno razvija potpuno samostalno i spontano dok se društveni sustav razvija korištenjem resursa iz prirode te je dio toga razvoja vraćanje viška i otpada nazad u prirodu. Društvo ima jasne ciljeve koje želi ispuniti te se prema tome razvija, ali svjesno zanemaruje posljedice tog razvoja, odnosno zanemaruje kako će njegovo djelovanje utjecati na očuvanje resursa za buduće generacije. Suština ekološke krize leži u načinu kako čovjek prirodni kapital pretvara u svoj privatni kapital (Črnjar i Črnjar, 2009).

Zbog nesrazmjera u iskorištavanju prirodnih resursa od strane društva te sposobnosti prirode za obnovom tih resursa, vidljivo je da postoji potreba za promjenom načina iskorištavanja resursa, odnosno za održivim razvojem.

Postoje tri vrste, odnosno tri stupa održivog razvoja koji su poznati kao ekološki, socijalni i ekonomski. Ovi stupovi su međusobno povezani te ovise jedan o drugome. Okolišni, socijalni i ekonomski aspekti ključni su za postizanje održivog razvoja (Ghimire 2023).

Prva vrsta, odnosno ekološka održivost uključuje prakse koje imaju za cilj smanjenje negativnog utjecaja na okoliš, očuvanje postojeće bioraznolikosti i održavanje prirodnog okruženja (Ghimire 2023). Ekološka održivost djeluje kao zaštita izvora resursa koji se koriste

za ljudske potrebe te ona osigurava da se ne prekorače prirodni kapaciteti, odnosno da se održi razina eksploatacije obnovljivih resursa unutar granica mogućnosti obnavljanja (Črnjar i Črnjar, 2009). Drugi stup, socijalna održivost bavi se dobrobiti pojedinaca i zajednica, obuhvaćajući napore za stvaranje pravednih i poštenih društava koja pružaju mogućnosti, štite ljudska prava i potiču društvenu koheziju (Ghimire 2023). Kako bi djelovali u skladu sa socijalnom održivosti, prirodne resurse treba koristiti na način da se povećava društvena jednakost (Črnjar i Črnjar, 2009). Treći stup, ekonomska održivost usredotočuje se na odgovoran rast gospodarstva koji podržava dugoročno blagostanje. Ona uključuje prakse koje promoviraju ekonomski rast uzimajući u obzir društvene i okolišne utjecaje (Ghimire 2023).

Pored tri tradicionalne vrste održivosti, potrebno je i dobro upravljanje kako u javnom tako i u privatnom sektoru. Dobro upravljanje je ključ u provođenju ciljeva održivog razvoja i njihovom uspjehu (Sachs, 2015).

Zakon o zaštiti okoliša (2018) propisuje ciljeve zaštite okoliša u ostvarivanju uvjeta za održivi razvitak, a to su:

- zaštita života i zdravlja ljudi
- zaštita biljnog i životinjskog svijeta, georaznolikosti, bioraznolikosti i krajobrazne raznolikosti te očuvanje ekološke stabilnosti
- zaštita i poboljšanje kakvoće pojedinih sastavnica okoliša
- zaštita ozonskog omotača i ublažavanje klimatskih promjena
- zaštita i obnavljanje kulturnih i estetskih vrijednosti krajobraza
- sprječavanje velikih nesreća koje uključuju opasne tvari
- sprječavanje i smanjenje onečišćenja okoliša
- trajna uporaba prirodnih dobara
- racionalno korištenje energije i poticanje uporabe obnovljivih izvora energije
- uklanjanje posljedica onečišćenja okoliša
- poboljšanje narušene prirodne ravnoteže i ponovno uspostavljanje njezinih regeneracijskih sposobnosti
- ostvarenje održive proizvodnje i potrošnje
- napuštanje i nadomještanje uporabe opasnih i štetnih tvari
- održivo korištenje prirodnih dobara
- osiguranje i razvoj dugoročne održivosti
- unaprjeđenje stanja okoliša i osiguravanje zdravog okoliša

Održivi razvoj nije statičan, već je to proces promjena u kojem se eksploatacija sirovina, smjer investicija, orijentacija tehnološkog razvoja i institucionalne promjene usklađuju s budućim, kao i s trenutnim potrebama (Svjetska komisija za okoliš i razvoj, 1987).

Održivi razvoj nije jednokratno rješenje koje vodi ka postizanju idealnog stanja, već predstavlja neprekidan proces prilagođavanja i promjena s ciljem zadovoljavanja potreba sadašnjih i budućih generacija. Ovaj proces uključuje uspostavljanje ravnoteže između ekonomskog rasta i očuvanja okoliša, a cilj mu je osiguranje dugoročne održivosti kroz integrirani pristup koji uzima u obzir sve tri dimenzije: ekonomsku, ekološku i društvenu.

3.2. Pojam i obilježja revizije zaštite okoliša

Revizija zaštite okoliša najčešće se definira kao revizija učinkovitosti, usklađenosti ili financijska revizija koja se odnosi na pristup koji odgovorna tijela zauzimaju prema nekom ekološkom problemu, ekološkim politikama ili programima, kao i na njihovu učinkovitost u upravljanju ekološkim pitanjima (INTOSAI, 2019). Revizija zaštite okoliša, često zvana i revizija okoliša, pojavila se paralelno s osvješćivanjem značaja očuvanja okoliša (Akrap et al., 2020).

Revizija zaštite okoliša može biti integrirana u bilo koju od revizija. Na primjer, revizija javnozdravstvenih pitanja može imati izravnu poveznicu sa zagađenjem okoliša pa tako smanjenje zagađenja može imati veliku vrijednost za građane povećanjem dobrobiti društva i to može dovesti do ekonomskih ušteda (INTOSAI, 2019).

Revizija zaštite okoliša je proces kojim se testira ekološka učinkovitost organizacije s obzirom na ekološke politike i ciljeve koje ta organizacija propisuje. Iako te politike i ciljevi moraju biti jasno definirani i dokumentirani te se organizacija treba njima voditi, u praksi se revizije koje se izvode po prvi put često provode s manjom preciznošću. Razlog tomu nije greška revizora, već nedostatak odgovarajuće dokumentacije u početnoj fazi (Department of Environmental Affairs and Tourism, 2004).

Testovi koji se provode u reviziji uključuju: ispitivanje, proučavanje dokumentacije, politike, procedura, radnih uputa, priručnika i drugih materijala koji su dio sustava upravljanja te promatranje procesa i događaja. Također se prikupljaju i dokazi koji mogu poduprijeti

provedene testove što vrijedi i u slučaju kada se na pitanja odgovara usmeno. Skup ovih dokaza naziva se revizijski trag, a to obuhvaća razne dokumente ili kopije dokumenata, fotografije, reference na dijelove procedura i priručnika te bilješke o razgovorima. Revizijski trag služi tome kako bi se naknadno moglo pratiti prema čemu su nastali nalazi i preporuke iz revizije jer je temelj svake revizije zaštite okoliša da su njeni nalazi podržani dokumentima i provjerljivim informacijama. Nefinancijska revizija, pod koju spada i revizija zaštite okoliša, mogla bi se smatrati sustavnom provjerom procedura i praksi s ciljem provjere jesu li u skladu s internim politikama, prihvaćenim praksama i zakonskim propisima (Department of Environmental Affairs and Tourism, 2004).

Revizija zaštite okoliša je sustavan proces koji mora biti pažljivo planiran, strukturiran i organiziran. S obzirom kako revizija nije jednokratni posao, već je dugoročni proces analize i provjere, ona treba biti ponovljiva. U tom smislu, proces revizije bi se trebao moći lako replicirati kako bi, ukoliko je to potrebno, neki drugi revizijski tim mogao provesti reviziju na način da rezultati budu usporedivi i mogu prikazati promjene u kvantitativnom i u kvalitativnom smislu (Department of Environmental Affairs and Tourism, 2004)

Iako su revizije zaštite okoliša pojedinačni događaji, one se provode u određenim intervalima te tako čine dugoročni proces. Rezultati revizije zaštite okoliša mogu pokazati poboljšanja ili promjene tijekom vremena. U nekim slučajevima je čak potrebno provesti i tri revizije prije nego što se održive promjene i poboljšanja u okolišu mogu jasno pratiti. Razlog tome je to što rezultat revizije često ukaže na potrebu za promjenom ponašanja koja se ne mogu uvijek odmah implementirati, naročito ako je potrebno mijenjati programe obuke i uvjete rada (Department of Environmental Affairs and Tourism, 2004).

Iako se revizije zaštite okoliša provode prema definiranim politikama, procedurama i ciljevima, uvijek postoji element subjektivnosti u reviziji. To je posljedica toga što različiti revizori imaju različite životne i profesionalne vještine i iskustva te mogu donositi različite interpretacije situacija i okolnosti na terenu. Zbog toga je dobro imati revizijske timove koji se vraćaju godišnje kako bi ponovili revizije. Kada se iz godine u godinu vraća isti tim revizora, smanjuje se šansa bilo kakvih varijacija uzrokovanih individualnim vještinama i iskustvom (Department of Environmental Affairs and Tourism, 2004). Reviziju zaštite okoliša mogu provoditi eksterni i interni revizori te također, zbog specifičnosti područja, tim koji provodi reviziju zaštite okoliša treba biti interdisciplinarnan (Akrap et al., 2020).

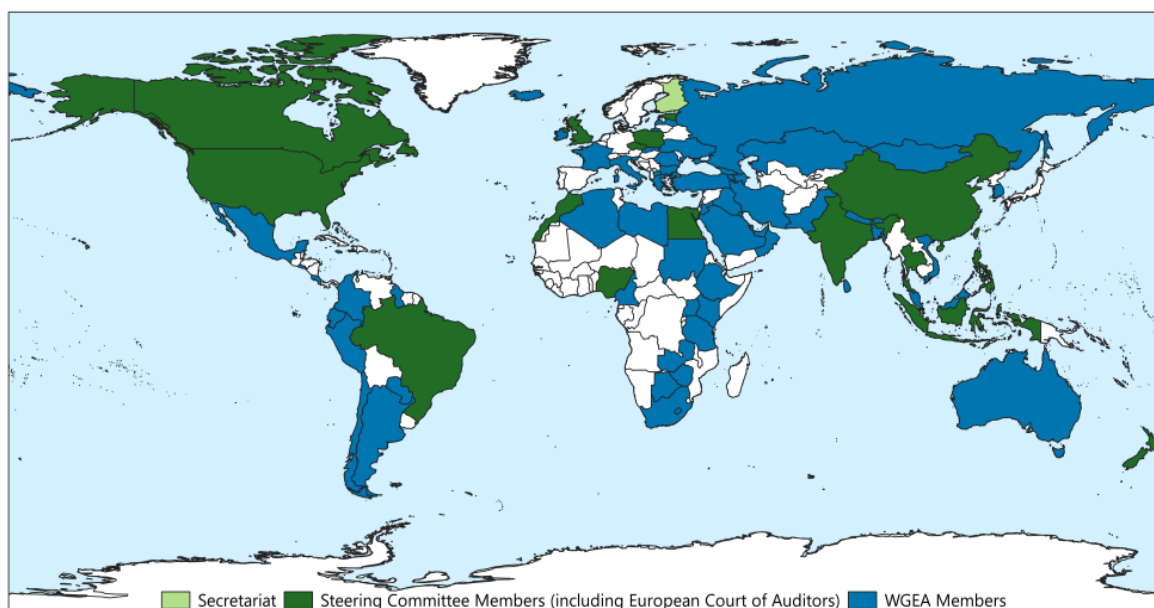
Ekološki postupci koje organizacije implementiraju u svoj rad, mogu se provoditi sa ili bez direktnih ili specifičnih uputa. Kako bi ekološka učinkovitost neke organizacije bila zadovoljavajuća, potrebno je osigurati da se ti postupci provode prema procedurama, smjernicama, obuci i zahtjevima koje sustav organizacije nalaže. Smisao svake revizije zaštite okoliša je otkriti koliko dobro funkcionira ekološka organizacija, ekološko upravljanje i oprema za zaštitu okoliša (Department of Environmental Affairs and Tourism, 2004). Svaka od ove tri komponente važna je kada je riječ o osiguravanju da organizacija postigne svoje ciljeve ekološke učinkovitosti. Njihovo međusobno djelovanje, kao i pojedinačna funkcionalnost, direktno utječu na to hoće li organizacija uspjeti ili ne u postizanju ekološke učinkovitosti.

Tradicionalno se pod pojmom usklađenosti smatralo jednostavno poštivanje zakona. Međutim, usklađenost sa propisanim zakonima samo je dio politika upravljanja bilo koje organizacije. Usklađenost sa propisanim zakonima je zapravo ono minimalno što bi organizacija trebala poštivati te bi bilo poželjno da institucije imaju strože interne ciljeve. Iz tog razloga bi trebala postojati veća usmjerenost na usklađenost s korporativnim politikama koje bi trebale uključivati zahtjev da ekološka učinkovitost bude bolja od minimalnog zakonskog zahtjeva (Department of Environmental Affairs and Tourism, 2004).

Kada je riječ o pokrivanju troškova i o ekonomskoj perspektivi, ekološka pitanja često se suočavaju s tržišnim neuspjesima, odnosno u praksi to znači da troškovi aktivnosti koje štete okolišu nisu u potpunosti pokriveni. Nije uvijek jednostavno precizno odrediti cijenu svih elemenata koji su potrebni za postizanje očuvanog okoliša, stoga je važno da revizori uvažavaju neizravne utjecaje i neizravne troškove povezane s ekološkim pitanjima. Kako bi se mogle nositi s ovakvim ekološkim eksternalijama, vlade sve češće uvode ekološke poreze, naknade i subvencije te ukoliko su ti sustavi dobro uspostavljeni, revizija ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti tih sustava je jedan mogući pristup za vrhovne revizijske institucije (INTOSAI, 2019).

Vrhovne revizijske institucije uz Međunarodnu organizaciju vrhovnih revizijskih institucija mogu značajno doprinijeti zaštiti okoliša. Tako je Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija 1992. godine potaknula osnivanje Radne skupine za reviziju okoliša. (Akrap et al., 2020). Danas čak 86 vrhovnih revizijskih institucija diljem svijeta čine članice Radne skupine te ta brojka kontinuirano raste (slika 3).

Slika 3 Članice Radne skupine za reviziju okoliša



INTOSAI (n.d.) *Popis članova*. Dostupno na: <https://www.environmental-auditing.org/about/member-list/> (Pristupljeno: 10. kolovoza 2024.).

Računovođe i revizori u prošlosti nisu bili povezivani s ekološkom pitanjima i politikom. No, s obzirom kako su oni pružatelji informacija, izvješća i jamstava na temelju kojih se često donose poslovne i vladine odluke, sve češće su uključeni i u ekološka pitanja. Utjecaj računovođa i revizora na okoliš proizlazi iz njihovog pristupa financijskim i ostalim važnim informacijama. Oni prikupljaju, analiziraju, izvještavaju i komuniciraju informacije na temelju kojih se donose odluke te tako potiču veću transparentnost i donošenje informiranih odluka o primjeni resursa i utjecaju aktivnosti na okoliš, a da istovremeno ne krše postojeće računovodstvene standarde (INTOSAI, 2016).

3.3. Načela i ciljevi revizije zaštite okoliša

Prema Sustavu upravljanja okolišem (n.d.), revizija zaštite okoliša može se provoditi i u sklopu sustava certificiranja ISO standardima Međunarodne organizacije za standardizaciju. ISO 14001, objavljen u rujnu 1996. godine, međunarodni je standard za razvoj učinkovitih sustava upravljanja okolišem, a primjenjiv je na sve vrste industrija. Standard ISO 14001 određuje proces koji služi za kontrolu i kontinuirani razvoj ekološke učinkovitosti organizacije. Ovaj

standard uspostavlja sustav upravljanja koji omogućuje organizacijama da identificiraju i kontroliraju utjecaj svojih aktivnosti, proizvoda i usluga na okoliš, kontinuirano poboljšavaju svoju ekološku učinkovitost i implementiraju sustavni pristup za postavljanje i postizanje ekoloških ciljeva.

ISO 14010 daje opća načela koja se mogu koristiti u svim vrstama revizija okoliša. Ova načela uključuju:

- jasno definirano područje i cilj
- objektivnost, neovisnost i kompetentnost revizora
- primjena profesionalne pažnje od strane revizora
- sustavni postupci za provođenje revizije
- korištenje kriterija revizije, prikupljanje dokaza i dokumentiranje nalaza
- pouzdani nalazi i zaključci revizije
- pisano izvješće o nalazima revizije (Roy, 2002).

Prema Zakonu o zaštiti okoliša (2018), temeljna načela zaštite okoliša koje je potrebno poštivati prilikom provedbe revizije zaštite okoliša su:

1. Načelo održivog razvoja
2. Načelo predostrožnosti koje navodi kako treba štedljivo koristiti sastavnice okoliša
3. Načelo očuvanja vrijednosti prirodnih dobara, bioraznolikosti i krajobraza
4. Načelo zamjene i/ili nadomještaja prema kojem se djelovanje koje bi moglo imati štetan utjecaj na okoliš treba zamijeniti onim koje je manja prijetnja okolišu
5. Načelo otklanjanja i sanacije štete u okolišu na izvoru nastanka
6. Načelo cjelovitog pristupa čija je svrha umanjeње rizika za okoliš na najmanju moguću razinu
7. Načelo suradnje koje podrazumijeva suradnju nadležnih institucija
8. Načelo „onečišćivač plaća” prema kojem onečišćivač snosi troškove nastale onečišćavanjem okoliša
9. Načelo pristupa informacijama i sudjelovanja javnosti
10. Načelo poticanja aktivnosti u vezi s očuvanjem okoliša
11. Načelo prava na pristup pravosuđu.

Glavni cilj revizije zaštite okoliša na nacionalnoj razini je osigurati da se prirodni resursi pravilno koriste i da se poduzimaju odgovarajuće mjere za kontrolu ili sprječavanje štetnih

učinaka proizvodnje, razvoja i drugih aktivnosti na okoliš. Cilj je osigurati da se prirodni resursi koriste za industrijski razvoj i razvoj države, uz istodobno poduzimanje mjera za očuvanje zdravlja, dobrobiti zajednice te za distribuciju štetnih otpada i socijalnih rizika. Na korporativnoj razini, postoje određene odgovornosti institucija u vezi s okolišem, poput ispunjavanja zakonskih zahtjeva, čišćenja već postojećeg zagađenja, pravilnog zbrinjavanja opasnih materijala, obavještanja investitora o mjerama prevencije koje je poduzelo rukovodstvo, rada na način da se izbjegne šteta na okolišu i promicanja svijesti organizacija o zaštiti okoliša. Kako bi se provjerilo ispunjavanje ovih odgovornosti, provode se revizije zaštite okoliša. Cilj revizije zaštite okoliša na razini organizacije je osigurati očuvanje oskudnih prirodnih resursa, promicanje upotrebe čistih tehnologija u industrijskoj proizvodnji te minimiziranje stvaranja onečišćenja i otpada (The Institute of Chartered Accountants of India, 2012).

Glavni ciljevi revizije zaštite okoliša uključuju:

- određivanje i dokumentiranje statusa usklađenosti
- poboljšanje ekološke učinkovitosti na operativnim objektima
- pomoć u upravljanju objektom
- povećanje opće razine svijesti o okolišu
- ubrzanje razvoja sustava kontrole upravljanja okolišem
- poboljšanje sustava upravljanja rizicima
- zaštitu institucija od potencijalnih odgovornosti
- razvijanje baze za optimizaciju okolišnih resursa (The Institute of Chartered Accountants of India, 2012).

Ova načela i ciljevi trebali bi pomoći kod provođenja revizije i stvoriti jasnu viziju revizije zaštite okoliša.

3.3.1. Izazovi provođenja revizija zaštite okoliša

Osim načela i ciljeva revizije zaštite okoliša, revizijski timovi moraju uzeti u obzir i najčešće probleme revizije. S obzirom na to, 2011. godine provedena je anketa među članovima INTOSAI-ove Radne skupine za reviziju zaštite okoliša u svrhu identificiranja glavnih izazova s kojima se vrhovne revizijske institucije susreću tijekom provođenja svojih revizija zaštite okoliša. Radna skupina, identificirala je deset glavnih problema:

- nejasna razgraničenja odgovornosti
- manjak koordinacije između lokalnih, regionalnih i nacionalnih institucija
- nedostatak i manjkavost politika i strategija na području zaštite okoliša
- nedovoljna ocjena učinaka vladinih politika i programa po pitanju okoliša
- nedostatak provedenih analiza prije donošenja odluka
- manjak dugoročnog planiranja politika i programa zaštite okoliša
- neodgovarajuće financijsko upravljanje politikama i programima zaštite okoliša
- nedostatak provedbe domaće regulative o okolišu
- manjkav sustav praćenja i izvještavanja
- nedostatak podataka o okolišu za donošenje odluka (INTOSAI WGEA, 2012).

3.3.2. Agenda 2030 – Program održivog razvoja do 2030.

Agenda 2030, odnosno Program održivog razvoja do 2030., ambiciozan je akcijski plan za sve zemlje s ciljem postizanja 17 ciljeva održivog razvoja, detaljno razrađenih u 169 međusobno povezanih pod-ciljeva. Također, definirana su 232 pokazatelja za mjerenje i praćenje napretka međunarodne zajednice u postizanju tih ciljeva (INTOSAI WGEA, 2019).

Ciljevi održivog razvoja prema Agendi 2030:

1. iskorijeniti siromaštvo svuda i u svim oblicima
2. iskorijeniti glad, postići sigurnost hrane i poboljšanu ishranu te promovirati održivu poljoprivredu
3. zdravlje – Osigurati zdrav život i promovirati blagostanje za ljude svih generacija
4. osigurati uključivo i kvalitetno obrazovanje te promovirati mogućnosti cjeloživotnog učenja
5. postići rodnu ravnopravnost i osnažiti sve žene
6. osigurati pristup pitkoj vodi za sve, održivo upravljati vodama te osigurati higijenske uvjete za sve
7. osigurati pristup pouzdanoj, održivoj i suvremenoj energiji po pristupačnim cijenama
8. promovirati uključiv i održiv gospodarski rast, punu zaposlenost i dostojanstven rad
9. izgraditi prilagodljivu infrastrukturu, promovirati uključivu i održivu industrijalizaciju i poticati inovativnost
10. smanjiti nejednakost unutar i između država
11. učiniti gradove i naselja uključivim, sigurnim, prilagodljivim i održivim
12. osigurati održive oblike potrošnje i proizvodnje

13. poduzeti hitne akcije u borbi protiv klimatskih promjena i njihovih posljedica
14. očuvati i održivo koristiti oceane, mora i morske resurse za održiv razvoj
15. zaštititi, uspostaviti i promovirati održivo korištenje kopnenih ekosustava, održivo upravljati šumama, suzbiti dezertifikaciju, zaustaviti degradaciju tla te spriječiti uništavanje biološke raznolikosti
16. promovirati miroljubiva i uključiva društva za održivi razvoj, osigurati pristup pravdi za sve i izgraditi učinkovite, odgovorne i uključive institucije na svim razinama
17. ojačati načine provedbe te učvrstiti globalno partnerstvo za održivi razvoj (INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 2019).

Agenda 2030 i ciljevi održivog razvoja osmišljeni su tako da pokrivaju tri dimenzije održivog razvoja kroz integriranje unutar 17 ciljeva održivog razvoja. Kako bi se postigao održivi razvoj, važno je da vlade razmatraju ove ciljeve u njihovoj cjelini, a ne kao odvojene ciljeve. Osim toga, ostvarivanje ovih ciljeva zahtijeva integrirani i uravnoteženi pristup ekonomskim, društvenim i ekološkim dimenzijama (INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 2019).

Agenda 2030 univerzalnog je karaktera i primjenjiva je na sve zemlje, uzimajući u obzir različitosti nacionalnosti, kapaciteta i razina razvoja. Cilj Agende je koristiti svim ljudima, ne ostavljajući nikoga iza sebe, te poziva na sudjelovanje svih u njenoj provedbi. Agenda zahtijeva dugoročno usmjerenje prema održivom razvoju uz praćenje i evaluaciju postignuća i izazova (INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 2019).

3.4. Standardi i smjernice revizije zaštite okoliša

Postoji mnogo okvira, vodiča i dokumenata dostupnih vrhovnim revizijskim institucijama kako bi im pomogli u revizijama. Jedan od njih je i Okvir međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija kojeg vrhovne revizijske institucije koriste u provedbi revizije zaštite okoliša. Vrhovne revizijske institucije primjenjuju načela, standarde i smjernice financijske revizije, revizije učinkovitosti i revizije usklađenosti i to ovisno o vrsti revizije koja se provodi. Ovaj Okvir se sastoji i od smjernica koje su razvijene posebno za provedbu revizije zaštite okoliša. Te smjernice i metodologiju za provedbu revizije zaštite okoliša, razvila je INTOSAI

Radna skupina za reviziju okoliša. Također, EUROSAI Radna skupina za reviziju okoliša ima ulogu dodatne podrške provedbi revizije zaštite okoliša (Akrap et al., 2020).

Posebne smjernice koje su razvijene na području revizije zaštite okoliša:

- GUID 5200 – Aktivnosti s perspektivom okoliša
- GUID 5201 – Revizija okoliša u kontekstu financijske revizije i revizije usklađenosti
- GUID 5202 – Održivi razvoj: uloga vrhovnih revizijskih institucija
- GUID 5203 – Suradnja na revizijama međunarodnih sporazuma o okolišu

Svrha GUID-a 5200 Aktivnosti s perspektivom okoliša, je pružiti vrhovnim revizijskim institucijama osnovu za razumijevanje prirode revizije okoliša. Ova smjernica ima za cilj pružiti polazište od kojeg svaka vrhovna revizijska institucija može stvoriti vlastiti pristup za zadovoljavajuće obavljanje revizije okoliša (INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 2019).

GUID 5201 obuhvaća pitanja zaštite okoliša u kontekstu financijskih revizija i revizija usklađenosti te se temelji na načelima tih dviju revizija. Cilj revizije financijskih izvještaja je omogućiti revizoru da izrazi mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji u skladu s identificiranim okvirom financijskog izvještavanja. Važni aspekti financijskih izvještaja mogu biti izravno povezani s troškovima, obvezama, utjecajima i ishodima koji se odnose na okoliš. Revizija financijskih izvještaja podrazumijeva da revizor uzme u obzir ekološke propise, naročito ako ekološka pitanja imaju značajan utjecaj na financijske izvještaje. Revizija usklađenosti, kada je u vezi s ekološkim pitanjima, može uključivati utvrđivanje provode li se vladine aktivnosti u skladu s relevantnim ekološkim zakonima, standardima i politikama, kako na nacionalnoj tako i na međunarodnoj razini (INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 2019).

GUID 5202 – Održivi razvoj: uloga vrhovnih revizijskih institucija pruža pregled koncepta održivog razvoja i sadržava praktične smjernice za vrhovne revizijske institucije o tome kako integrirati održivi razvoj u svoj revizijski rad. Također, ova smjernica prikazuje kako je koncept održivog razvoja primijenjen na pojedine politike ili programe te ulogu koju su vrhovne revizijske institucije imale u toj reviziji (INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 2019).

GUID 5203 Suradnja na revizijama međunarodnih sporazuma o okolišu ima za cilj:

- definirati različite vrste i prirodu zajedničkih revizija
- odrediti prednosti i nedostatke svake vrste zajedničkih revizija
- identificirati pristupe kojima vrhovne revizijske institucije mogu surađivati u provođenju revizija međunarodnih sporazuma o okolišu
- opisati protokol ili sporazum koji vrhovne revizijske institucije mogu koristiti prilikom provođenja revizija (INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 2019).

Kako je izvještavanje o održivosti postalo učestalija pojava, razvijeni su različiti okviri za izvještavanje pa tako i Globalna inicijativa za izvještavanje. Jedna od glavnih organizacija koja razvija izvještavanje o održivosti je Globalna inicijativa za izvještavanje osnovana 1997. godine. To je neprofitna organizacija koja potiče izvještavanje o održivosti te pruža najšire prihvaćen okvir za izvještavanje o održivosti. Misija ove organizacije je učiniti izvještavanje o održivosti uobičajenom praksom pružanjem smjernica i podrške organizacijama. Njezini okviri izvještavanja bili su primarno razvijeni s ciljem poslovanja u privatnom sektoru, no organizacija naglašava da se isti principi izvještavanja mogu koristiti i u javnom sektoru. Ovaj okvir za izvještavanje pruža fleksibilnost povezivanja izvještavanja sa strateškim ciljevima i utjecajima na održivost (INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 2013).

Standardi Globalne inicijative za izvještavanje pružaju fleksibilan okvir za izvještavanje jer nude objave o širokom rasponu tema vezanih uz održivost. Od borbe protiv korupcije do vode, bioraznolikosti, zaštite zdravlja i sigurnosti na radu, standardi pokrivaju relevantne teme u ekonomskim, ekološkim i društvenim dimenzijama. Organizacije zatim mogu birati među tim temama prema vrsti svog poslovanja (Globalna inicijativa za izvještavanje, 2021).

Standardi Globalne inicijative za izvještavanje (GRI) često se revidiraju kako bi se ažurirale postojeće teme s njihovim razvojem te kako bi se uključile nove teme. Ovi standardi su strukturirani kao skup međusobno povezanih standarda. Postoje tri univerzalna standarda koja se primjenjuju na sve organizacije koje pripremaju izvještaj o održivosti. Osim tri univerzalna standarda, organizacija odabire među skupom specifičnih tema iz standarda Globalne inicijative za izvještavanje o svojim relevantnim temama. Specifični GRI standardi organizirani su u tri serije: 200 ekonomske teme, 300 ekološke teme i 400 društvene teme (Globalna inicijativa za izvještavanje, 2021).

Univerzalni standardi (serija 100) pomažu organizaciji u određivanju svojih relevantnih tema i postavljaju važna načela koje treba koristiti prilikom pripreme izvještaja o održivosti. Također,

sadrže objave o specifičnom kontekstu organizacije, poput njezine veličine, aktivnosti i upravljanja, što sve pomaže u boljem razumijevanju njezinog pristupa različitim temama o kojima izvještava. U kontekstu serije 200 Ekonomske teme, bit nije financijsko stanje organizacije već se ekonomska dimenzija održivosti odnosi na utjecaje organizacije, na ekonomske uvjete svojih dionika i na ekonomske sustave na lokalnoj, nacionalnoj i globalnoj razini. Serija 300 Ekološke teme, odnosi se na utjecaje organizacije na žive i nežive prirodne sustave, uključujući kopno, zrak, vodu i ekosustave. Dok se društvena dimenzija serije 400 Društvene teme, odnosi na utjecaje organizacije na društvene sustave unutar kojih djeluje. Uz serije 100, 200, 300 i 400, postoje i sektorski standardi. Svrha sektorskih standarda je pružanje relevantnih informacija o temama koje predstavljaju najznačajnije utjecaje nekog sektora iz perspektive održivog razvoja. Sektorski standardi podijeljeni su u četiri prioritetne skupine (tablica 1). Korišteni zajedno s postojećim setom GRI standarda, sektorski standardi imaju za cilj povećati transparentnost i odgovornost, kao i podržati donošenje odluka od strane organizacija i dionika, pomažući organizacijama u pripremi i izvještavanju informacija o njihovim odabranim temama te povećati dosljednost izvještavanja unutar sektora (Globalna inicijativa za izvještavanje, 2021).

Tablica 1 Struktura i sadržaj GRI standarda

Univerzalni standardi	GRI 101 Temelj			
	GRI 102 Opće objave		GRI 103 Pristup upravljanju	
Specifični standardi	GRI 200 Ekonomske teme	GRI 300 Ekološke teme		GRI 400 Društvene teme
Sektorski standardi	Prioritetna skupina 1 Osnovni materijali i potrebe	Prioritetna skupina 2 Industrija	Prioritetna skupina 3 Transport, infrastruktura i turizam	Prioritetna skupina 4 Ostale usluge i laka proizvodnja

Izvor: obrada autorice prema GRI. (2021). *GRI policymakers guide*. [e-publikacija], preuzeto s <https://www.globalreporting.org/media/nmmnwfsm/gri-policymakers-guide.pdf>

3.5. Vrste revizije zaštite okoliša

Postoji više načina podjele vrsti revizija te se revizija zaštite okoliša može provoditi kao dio drugih vrsta revizije. Osnovna podjela revizije je na reviziju financijskih izvještaja, reviziju učinkovitosti i reviziju usklađenosti. Dakle, prema osnovnoj podjeli, revizija zaštite okoliša može se provoditi kao financijska revizija zaštite okoliša, revizija učinkovitosti zaštite okoliša te revizija usklađenosti zaštite okoliša.

Ukoliko se revizija zaštite okoliša provodi kao dio financijske revizije, revizori će biti usredotočeni na financijske izvještaje. Ispitivat će sadržaj tih financijskih izvještaja te provjeravati je li on u skladu s relevantnim okvirom financijskog izvještavanja. Prema tome, s obzirom da se revizija odnosi na okolišna pitanja, revidirat će se rezultat primjene određenih regulativa iz područja zaštite okoliša, odnosno značajni izdatci, troškovi, imovina i stvarne i potencijalne obveze za zaštitu okoliša. Financijskom revizijom zaštite okoliša ispituje se usklađenost planiranih prihoda i primitaka, rashoda i izdataka, vezanih uz zaštitu okoliša, s financijskim planom i proračunom subjekta. Time kvantitativno utvrđuje usklađenost financijskih izvještaja s okvirom financijskog izvještavanja. Osim financijskog, postoji i nefinancijsko izvještavanje koje sadržava i izvještavanje u području zaštite okoliša. S obzirom kao je zaštitu okoliša često teško prikazati brojkama, treba uzeti u obzir i neizravne učinke i troškove. Tijekom financijske revizije zaštite okoliša, revizori će se služiti standardima Okvira međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija, odnosno standardom ISSAI 200 - Temeljna načela financijske revizije te također posebnom smjernicom za provedbu financijske revizije GUID 5201 - Revizija okoliša u kontekstu financijske revizije i revizije usklađenosti (Akrap et al., 2020).

Smjernice GUID 5201 - Revizija okoliša u kontekstu financijske revizije i revizije usklađenosti poslužit će revizorima i u slučaju kada se revizija zaštite okoliša provodi kao dio revizije usklađenosti, a osim nje koristit će se i odrednice ISSAI 400 Temeljna načela revizije usklađenosti. Ove smjernice obuhvaćaju mjerodavne nacionalne i međunarodne zakonske propise, standarde i politike koje propisuju pitanja zaštite okoliša. Revizije usklađenosti zaštite okoliša utvrđuju jesu li aktivnosti, financijske transakcije i informacije subjekta u skladu s mjerodavnim podlogama, odnosno s zakonskim i drugim propisima, standardima i politikama koje se odnose na okolišna pitanja (Akrap et al., 2020). Ova vrsta revizije okoliša može:

1. promicati usklađenost ili pružiti dodatnu sigurnost o usklađenosti s postojećom i nadolazećom okolišnom politikom i zakonodavstvom
2. smanjiti rizike i troškove povezane s nepoštivanjem propisa
3. uštedjeti troškove smanjenjem otpada i sprječavanjem onečišćenja
4. identificirati potencijalne odgovornosti i rizike (INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 2004).

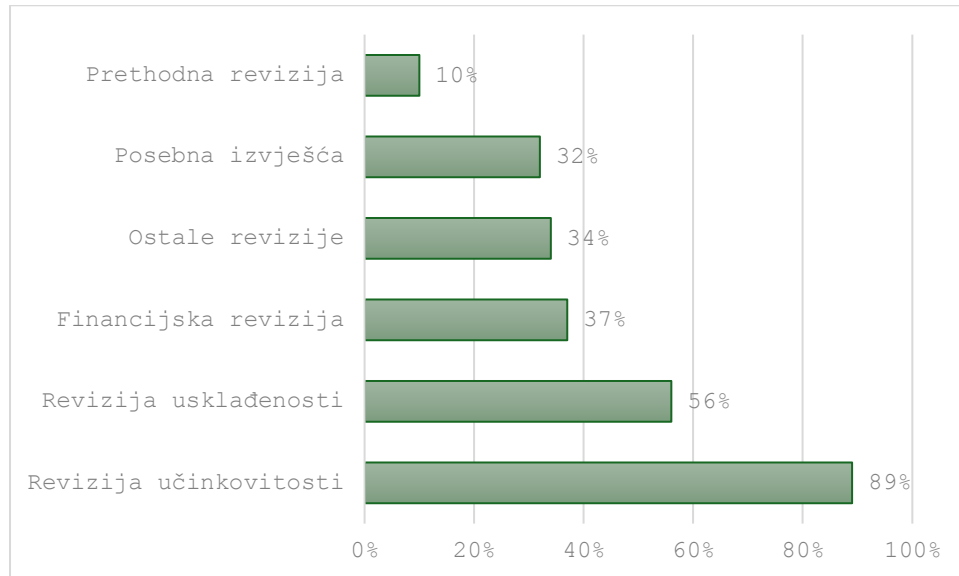
Tijekom revizije učinkovitosti zaštite okoliša revizori se koriste standardom ISSAI 300 - Temeljna načela revizije učinkovitosti te su usmjereni na aktivnosti i programe zaštite okoliša koji se ispituju u kontekstu ispunjavanja kriterija ekonomičnosti, djelotvornosti i svrhovitosti. Svrha ovog tipa revizije je utvrđivanje imaju li korisnici javnog sektora korist od ulaganja u zaštitu okoliša te kolika je njezina vrijednost. Uz ove tri vrste revizije, revizija zaštite okoliša može se provoditi i kao sveobuhvatna revizija, odnosno revizija koja obuhvaća karakteristike svih triju vrsta državne revizije (Akrap et al., 2020).

Osim financijske revizije zaštite okoliša, revizije učinkovitosti zaštite okoliša te revizije usklađenosti zaštite okoliša koje se provode na nacionalnoj razini, postoje i drugi oblici zajedničkih aktivnosti revizija od strane dviju ili više vrhovnih revizijskih institucija odnosno država. Pod pojmom zajedničke revizije zaštite okoliša podrazumijeva se zajednički rad dviju ili više vrhovnih revizijskih institucija, a ove revizije mogu se provoditi kao zajedničke, paralelne i koordinirane revizije. Kod zajedničke revizije postoji jedan revizorski tim koji čine revizori svih vrhovnih revizijskih institucija uključenih u reviziju te nakon provedbe, ovaj tim oblikuje jedno zajedničko izvješće kojim se koriste sve uključene države. Kada se provodi paralelna revizija, svaka vrhovna revizijska institucija uspostavlja svoj revizorski tim koji nakon provedbe revizije zasebno priprema svoje izvješće te se najčešće ova vrsta revizije provodi u isto vrijeme u svim uključenim institucijama. Koordinirana revizija ima karakteristike zajedničke i paralelne revizije, odnosno kod ove revizije postoji jedan revizorski tim, ali svaka vrhovna revizijska institucija ima svoje zasebno izvješće. Također, ova revizija može se provoditi s više revizijskih timova koji oblikuju zajedničko međunarodno izvješće te zasebna nacionalna izvješća. Osim toga, koordinirana revizija može imati i druge kombinacije paralelnih i zajedničkih revizija (Akrap et al., 2020).

Kao što je prikazano na grafikonu (Grafikon 1) prema istraživanju INTOSAI Radne skupine za reviziju okoliša 2021. godine, skoro sve (89%) ispitane vrhovne revizijske institucije provele su revizije učinkovitosti okoliša što je čini najučestalije provođenom vrstom revizije. Njih 56% provelo je revizije usklađenosti zaštite okoliša, dok je 37% provelo financijske revizije zaštite

okoliša. Samo nekolicina vrhovnih revizijskih institucija (10%) provela je prethodne revizije o pitanjima zaštite okoliša.

Grafikon 1 Vrste revizija zaštite okoliša provedenih tijekom 2018.-2020.



Izvor: Izrada autorice prema: INTOSAI Working Group on Environmental Auditing. (2021). *Environmental and climate audits on the rise*. Helsinki: International Organization of Supreme Audit Institutions Working Group on Environmental Auditing.

Osim vrsta revizija zaštite okoliša, postoji i mnogo tema koje se obrađuju u tim revizijama, a 10 najpopularnijih tema revizija zaštite okoliša tijekom 2021. – 2023. su:

- Prilagodba klimatskim promjenama
- Zaštićena područja i parkovi prirode
- Šumarstvo i resursi drva
- Pitka voda: kvaliteta i opskrba
- Poljoprivreda
- Ublažavanje klimatskih promjena
- Komunalni, čvrsti i neopasni otpad
- Komunalni opasni otpad
- Ekološki porezi, naknade, pristojbe, sustavi povrata depozita
- Kružna ekonomija (INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 2021).

4. Aktivnosti vrhovnih revizijskih institucija u smjeru postizanja efikasnog ekološkog utjecaja

4.1. Uloga revizijskih institucija u postizanju održivog razvoja

Pogoršanje stanja okoliša zahtijeva od vlada i institucija veću odgovornost u zaštiti prirodnih resursa i očuvanju ekosustava. U tom kontekstu, vrhovne revizijske institucije prepoznaju svoju važnost u ekološkom upravljanju te revizija zaštite okoliša postaje ključni alat za osiguranje transparentnosti i odgovornosti u javnom sektoru. Ove revizije omogućuju nadzor nad trošenjem javnih sredstava namijenjenih ekološkim projektima, osiguravajući da se sredstva koriste učinkovito i u skladu s postavljenim ciljevima održivog razvoja. Na taj način revizija doprinosi sprječavanju daljnjeg pogoršanja okoliša kroz poboljšanje ekološkog upravljanja.

Postoje brojni dokazi o neodrživom korištenju prirodnih resursa, a od vlada se očekuje da osiguraju njihovu zaštitu i održivo korištenje. Revizije zaštite okoliša koje provode vrhovne revizijske institucije prepoznate su kao najbolji način za upravljanje okolišem, pomažući u očuvanju prirodnih resursa i održivosti (Smith et al., 2020).

Ekološka pitanja odnose se na biološke i fizičke rizike te utjecaje koji proizlaze iz neučinkovitog ekološkog upravljanja i slabih regulatornih režima. Uključivanje ovih pitanja u revizije javnih subjekata poboljšava upravljanje okolišem, jača nadzor i doprinosi održivosti, čime se povećava povjerenje javnosti (Smith et al., 2020).

Također, kada se revidiraju državne institucije i omogući im se kontinuirano poboljšanje usklađenosti, rezultat je i unaprijeđena ekološka učinkovitost. Stoga, kako vrhovne revizijske institucije postaju sve kompetentnije u razvoju i evoluciji svoje uloge u ekološkom upravljanju, potrebno je kontinuirano osiguravati da su njihove revizijske metodologije usklađene s međunarodno priznatim standardima i praksama, unatoč specifičnim izazovima, obvezama i ciljevima u pojedinim zemljama. Promišljanje o unaprjeđenju ekološkog upravljanja od strane vrhovnih revizijskih institucija ključno je za poticanje pozitivnog napretka i transformacije tih institucija (Smith et al., 2020).

Naglašava se potreba i uloga učinkovite ekološke uprave prema poboljšanoj ekološkoj odgovornosti, osobito u sljedećim slučajevima:

1. Vlada je zadužena ili odgovorna za pružanje dobara i usluga u ekološki osjetljivim područjima
2. Nekoliko ekoloških problema proizlazi iz nedostataka ili potreba za dobrima i uslugama koje tržište ne pokriva, ali su od javnog interesa
3. Vladine institucije (putem regulatornih tijela) prvenstveno su odgovorne za provedbu zakona i propisa (Smith et al., 2020).

Kao što je već objašnjeno, vrhovne revizijske institucije ključne su vladine institucije odgovorne za reviziju i izvještavanje o načinu na koji se troše javna sredstva. Pouzdana i neovisna revizija i izvještavanje nužni su za postizanje odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru. (Smith et al., 2020).

Revizije zaštite okoliša mogu pomoći vladama u poboljšanju ekološkog upravljanja i odgovornosti kroz:

1. formuliranje ekoloških zakona
2. unaprjeđenje kapaciteta za razvoj, provedbu i poboljšanje funkcioniranja ekoloških politika i programa
3. generiranje ekoloških indikatora, mjera učinkovitosti, evaluaciju ekološke politike
4. razvoj i praćenje ekoloških upravljačkih sustava
5. izradu ekoloških izvještaja (Smith et al., 2020)

U kontekstu postizanja održivog razvoja u javnom sektoru, istaknuta je uloga vrhovnih revizijskih institucija kao autonomnih organizacija koje trebaju imati slobodu u reviziji vladinih programa i aktivnosti, kako bi osigurale da se javni resursi koriste ispravno i učinkovito, da je financijski sustav ispravno organiziran, da su aktivnosti pravilno provedene te da se izvještava objektivno parlamentu i javnosti. Stoga revizija može imati utjecaj na politike i sustave upravljanja okolišem koje vlada provodi (Yusoff, Mohamed i Hadi, 2016).

Provođenje revizija zaštite okoliša na kontinuiranoj osnovi smatra se važnim, posebice kada se radi o razvojnim pitanjima koja obično kao prioritet stavljaju ekonomske interese dok očuvanje okoliša zanemaruju. Prioritet ekonomskih interesa indirektno utječe na ulogu revizija okoliša kao ključnog elementa za postizanje održivog razvoja, budući da važnost očuvanja okoliša obično ima negativan odnos prema potrebama ekonomskog razvoja. Potreba za ekonomskim

razvojem ne samo da utječe na okoliš već i smanjuje zalihe prirodnih resursa. S druge strane, usredotočenost na očuvanje okoliša na kraju može smanjiti mogućnosti ulaganja i povećati troškove razvoja. Ekonomski razvoj uzrokuje iskorištavanje prirodnih resursa, no ekološki utjecaj procesa ekonomskog razvoja nešto je što se ne može u potpunosti izbjeći (Yusoff, Mohamed i Hadi, 2016).

U nastavku (Tablica 2) prikazani su neki od primjera vrsta utjecaja koji mogu proizaći iz revizija učinkovitosti zaštite okoliša.

Tablica 2 Primjeri vrsta utjecaja koji mogu proizaći iz revizija učinkovitosti zaštite okoliša

Poboljšano upravljanje programom	Poboljšana kvaliteta okoliša
Smanjeni rizici i bolje mjere ublažavanja	Smanjenje razina emisija, čišći otpadni proizvodi, smanjenje proizvodnje otpada
Povećani nadzor, bolje upravljanje, jasnije uloge i odgovornosti	Održivije korištenje prirodnih resursa (npr. voda, energija, riblji fondovi)
Poboljšana usklađenost sa zakonima i propisima	Poboljšanje ekosustava, povećana bioraznolikost, bolja kontrola invazivnih vrsta
Uštede i povećana učinkovitost programa	Oporavak ugroženih vrsta

INTOSAI Working Group on Environmental Auditing. (2016). *How to Increase the Quality and Impact of Environmental Audits*. [e-publikacija], preuzeto s https://www.environmental-auditing.org/media/5373/wgea_quality-and-impact_isbn-ok.pdf

Uloga vrhovnih revizijskih institucija i njihov doprinos mijenjali su se tijekom vremena. Od kasnih 1960-ih i ranih 1970-ih godina, došlo je do raznih promjena u području okoliša i revizije, što je dovelo do razvoja ekoloških politika, osnivanja agencija za nadzor i zaštitu okoliša te donošenja novih zakona. Od sredine 1980-ih godina pojavila se nova međunarodna ekološka agenda koja stavlja naglasak na kolektivne načine rješavanja ekoloških pitanja i rizika. Tijekom 1990-ih godina, nastali globalni ekološki izazovi postali su sastavni dio međunarodnih inicijativa, ugovora i akcijskih planova. Ovi razvojni trendovi preusmjerili su dominantan naglasak i pažnju na ekološko upravljanje i reviziju u javnom sektoru, pri čemu je INTOSAI WGEA, od svog osnutka 1992. godine, odigrao ključnu ulogu u poticanju i otvaranju puta za kontinuirani rast i napredak u revizijama zaštite okoliša. Evolucija i trendovi u reviziji zaštite okoliša mogu se povezati s globalnim ekološkim promjenama koje su se počele oblikovati od 1970-ih godina nadalje (Smith et al., 2020).

Razvoj revizije zaštite okoliša bio je reakcija na nove zakonske propise i kasnije inicijative usmjerene na unaprjeđenje ekološkog upravljanja od strane vlada i javnih institucija. Kada je revizija zaštite okoliša nastajala krajem 1970-ih i početkom 1980-ih godina, poduzeća su počela uvoditi revizije okoliša kao dio svojih programa. Ovi programi su se dalje razvili u sustave ekološkog upravljanja početkom 1990-ih i spomenuti ISO 14001 iz 1996. godine, koji je uključivao smjernice o revidiranju sustava ekološkog upravljanja. Iako vrhovne revizijske institucije ne provode certifikacijske revizije, one pružaju smjernice prema poboljšanju ekološkog upravljanja u javnom sektoru što dovodi do toga da vlade postaju svjesnije i poboljšavaju svoju učinkovitost u upravljanju okolišem, čime povećavaju svoje proračunske stavke za ekologiju kako bi osigurale i podržale dobro upravljanje. Krajem 1980-ih godina, vrhovne revizijske institucije postale su svjesnije svojih uloga i odgovornosti prema okolišu te provjeravanja provedbe ekoloških politika i programa. Vlade u većini zemalja usvojile su neku vrstu ekološke politike, a od vrhovnih revizijskih institucija očekuje se da razmatraju i procjenjuju učinkovitost i pridržavanje tih politika. Agenda 2030 trenutno zahtijeva od zemalja da razviju i provedu strategije za ostvarivanje ciljeva programa. Stoga, vrhovne revizijske institucije imaju opću dužnost i zaštite okoliša i unaprjeđenja sustava ekološkog upravljanja, zbog čega su ekološka razmatranja uključena u većinu opsega i procesa revizije vrhovnih revizijskih institucija. (Smith et al., 2020).

4.1.1. Povećanje kvalitete revizije zaštite okoliša

Iako proces revizije može biti izazovan, pravi izazov leži u postizanju promjena, ostvarivanju utjecaja i dodavanju vrijednosti. Učinkovitost i ugled vrhovnih revizijskih institucija uvelike ovise o njihovoj sposobnosti da uspostave i održavaju visoku razinu kvalitete u svojim revizijama. Budući da je njihov zadatak procjena tuđih postupaka, ove institucije moraju biti uzor za sve ostale institucije.

Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija izdala je međunarodne standarde koji osiguravaju kvalitetno provođenje revizija. Oni propisuju principe i prakse koje revizori trebaju slijediti tijekom revizija okoliša te predstavljaju mjerilo procjene kvalitete revizijskih rezultata. Poštivanje ovih standarda osigurava visokokvalitetnu reviziju i ispunjenje ciljeva vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 2016).

Ključne karakteristike za promicanje kulture koja cijeni kvalitetu revizije uključuju osiguravanje neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija, sustave nagrađivanja koji potiču

kvalitetu, kontinuirani profesionalni razvoj osoblja i poticanje savjetovanja o teškim pitanjima. Kvalitetne revizije zahtijevaju primjenu procesa i procedura kontrole kvalitete koji su u skladu sa zakonima, propisima i standardima. Kvaliteta revizije ovisi o metodologiji i stručnosti revizorskog tima. Metodologija koja slijedi profesionalne standarde i najbolje prakse, poboljšava vrijednost revizije i potiče napredak (INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 2016).

Poboljšanje kvalitete revizije okoliša donosi brojne prednosti kao što su veća prilagodljivost vrhovnih revizijskih institucija na promjenjive uvjete i rizike te omogućava institucijama uvid u funkcioniranje njihovih sustava zaštite okoliša te na taj način pridonosi očuvanju okoliša. Očuvanje okoliša zahtijeva globalnu suradnju, stoga vrhovne revizijske institucije trebaju:

1. pridržavati se profesionalnih standarda
2. ostvarivati ciljeve na učinkovit način
3. djelovati kao organizacija s visokim standardima upravljanja (INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 2016).

Kvaliteta se ne postiže spontano, već zahtijeva sustavno upravljanje kroz primjenu procedura i sustava upravljanja kvalitetom na svim razinama organizacije, pri čemu je vodstvo odgovorno za postavljanje i održavanje tog sustava (INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 2016).

Utjecaj revizija zaštite okoliša ogleda se u poboljšanju upravljanja programima, kvalitete okoliša i podizanju svijesti o okolišnim pitanjima. Revizije to postižu dijeljenjem neovisnih informacija te poticanjem javnih rasprava. Faktori koji utječu na postizanje utjecaja, uključuju odabir tema, vrijeme objave i prirodu preporuka, dok vanjski faktori uključuju interes medija i volju revidiranih subjekata za promjene. Visok utjecaj u okolišnoj reviziji može rezultirati uštedama, boljim uslugama, smanjenju rizika, većoj kvaliteti okoliša, smanjenju emisija i otpada te očuvanju resursa (INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 2016).

Također, vrhovne revizijske institucije imaju važnu ulogu u poticanju boljih standarda izvještavanja. Pitanja koja su relevantna za održivi razvoj, mogu uključivati:

1. potrebu za većom dosljednošću u načinu izvještavanja o učinku iz jednog razdoblja u drugo
2. potrebu za izvještavanjem o odstupanjima od očekivanog učinka i objašnjenje bilo kakvih ograničenja povezanih s informacijama

3. potrebu da posebno važna pitanja skrenu pozornost zakonodavnom tijelu (INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 2004).

Vrlo je važno stalno unapređivati reviziju zaštite okoliša kao i razmjenjivati iskustava među različitim institucijama kako bi se postigao što veći utjecaj na očuvanje okoliša, no utjecaj revizija okoliša često je teško izmjeriti iz nekoliko razloga:

1. Ograničena odgovornost revizora. Revizori obično nisu odgovorni za provođenje radnji na temelju rezultata revizije te vlade donose odluke o daljnjim koracima.
2. Dugoročni utjecaji. Okolišni utjecaji mogu se pojaviti tek nakon nekoliko godina, što otežava praćenje i mjerenje.
3. Kvantifikacija. Teško je pridružiti novčane vrijednosti okolišnim utjecajima, a prirodni resursi često zahtijevaju procjenu njihove intrinzične vrijednosti.
4. Neizvjesnosti. Postoje neizvjesnosti o budućim promjenama u vladi i prirodi, a teško je dokazati što bi se dogodilo da revizija nije provedena (INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 2016).

4.1.2. Motivacija vrhovnih revizijskih institucija za održivim razvojem

Postoji niz razloga zašto bi ured vrhovne revizijske institucije trebao postati energetski učinkovit i ekološki održiv radni prostor. Suvremeno društvo sve više prepoznaje da resursi na koje se oslanjamo, nisu beskonačni. Dobra i usluge koje svakodnevno koristimo, imaju značajan utjecaj na okoliš, a ako nastavimo s praksama koje se temelje isključivo na eksploataciji prirodnih resursa, neizbježno ćemo iscrpiti te resurse. Stoga je prelazak na održivije modele poslovanja ne samo odgovorna praksa, već i nužnost za dugoročno očuvanje okoliša i resursa.

Za vrhovne revizijske institucije, prelazak na ekološki održive prakse donosi i mnoge direktne koristi. Implementacija energetski učinkovitih i ekološki odgovornih rješenja može imati značajan utjecaj na operativne troškove, ugled, ali i na privlačenje i zadržavanje kvalitetnog kadra (INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 2016).

Koristi koje instituciji donosi prelazak na održivije modele poslovanja su:

1. Smanjenje troškova manjom potrošnjom energije i resursa. Energetska učinkovitost omogućuje postizanje boljih rezultata uz manju potrošnju resursa. Primjena tehnologija koje smanjuju potrošnju električne energije, vode i drugih resursa ne samo da doprinosi

očuvanju okoliša, već izravno smanjuje režijske troškove, što pozitivno utječe na financijski rezultat organizacije.

2. Smanjenje troškova ponovnom uporabom materijala i robe. Ponovna uporaba materijala i uredske opreme pomaže u smanjenju količine novih materijala koje ured mora nabaviti i time se štede financijska sredstva.
3. Smanjenje troškova recikliranjem. Zbrinjavanje otpada postaje sve skuplje, osobito u zemljama s ograničenim prostorom za deponije. Kako bi se izbjegli dodatni troškovi povezani s odlaganjem otpada, uredi koji promoviraju reciklažu, mogu značajno smanjiti te troškove. Recikliranjem se sprječava odlaganje otpada na deponije i smanjuje ukupan ekološki otisak organizacije.
4. Poboljšanje javnog ugleda institucije. U današnjem poslovnom okruženju, društvena i ekološka odgovornost postali su važni kriteriji po kojima dionici procjenjuju organizacije. Uredi koji aktivno provode programe zelenog poslovanja, mogu računati na povoljniju percepciju od strane javnosti, partnera i drugih dionika.
5. Privlačenje i zadržavanje zaposlenika. Sve više talentiranih pojedinaca želi raditi u organizacijama koje su predane smanjenju svog ekološkog otiska. Održivost i društvena odgovornost postaju ključni faktori u privlačenju i zadržavanju zaposlenika, osobito mlađih generacija koje snažno podupiru zelene inicijative. Organizacije koje su predane tim vrijednostima imaju bolju šansu za privlačenje vrhunskih stručnjaka. (INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 2016).

4.2. Instrumenti vrhovnih revizijskih institucija za postizanje efikasnog ekološkog utjecaja i mjerenje ekološkog učinka

Osim klasične revizije zaštite okoliša te svih oblika koje ona podrazumijeva, vrhovne revizijske institucije mogu i na druge načine utjecati na okoliš u svom svakodnevnom radu. Kako bi vrhovne revizijske institucije trebale biti uzori drugim organizacijama, trebaju kao prvo uskladiti svoje poslovanje s onim što zagovaraju.

Kako bi to postigle, ove institucije trebaju primijeniti načela održivog razvoja u svojim uredima s obzirom kako, zajedno sa drugim poduzećima, organizacijama i uredima troše 40% svjetskih sirovina i resursa. Iako još uvijek ne postoje zakoni koji bi vrhovnim revizijskim institucijama

propisali konkretno ponašanje u uredima, vrhovne revizijske institucije će najlakše dobiti povjerenje javnosti ukoliko same pokažu spremnost na odgovorno ponašanje prema okolišu (INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 2016).

Bez obzira na veličinu institucije, postoji mnogo načina „ozelenjavanja“ institucije, a njih možemo svrstati u dvije grupe: inicijative na razini politike i operativne inicijative. Dok se inicijative na razini politike bave organizacijskim aktivnostima u širem smislu, operativne inicijative bave se aktivnostima koje trebaju poduzeti članovi organizacije kako bi se realizirale inicijative na razini politike i ostvarili ciljevi „ozelenjavanja“ (INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 2016).

Aktivnosti na razini politike prema INTOSAI WGEA (2016) su:

1. Posvećenost i politika zaštite okoliša. Organizacija bi trebala imati dokumentiranu izjavu o politici zaštite okoliša i treba podržavati pro-ekološke aktivnosti u uredima.
2. Inventura. Prije nego što vrhovna revizijska institucija donese odluku o daljnjem postupanju, treba utvrditi svoje trenutno stanje, a to podrazumijeva prikupljanje informacija o utjecajima trenutnog poslovanja na okoliš i utvrđivanje koje već inicijative provodi.
3. Ciljevi i plan s obzirom na proračunske zahtjeve. Vrhovna revizijska institucija treba definirati svoje glavne probleme u kontekstu zaštite okoliša te stvoriti plan akcija koje će provoditi. U ovom trenutku se utvrđuje i proračun kako bi se mogli postaviti realistični vremenski rokovi za izvođenje plana.
4. Koordinator i tim. Menadžment vrhovne revizijske institucije treba odabrati osobu koja će biti koordinator i tim koji će koordinirati provedbu aktivnosti.
5. Podizanje ekološke svijesti osoblja. Svo osoblje u instituciji mora biti upoznato sa ciljevima i aktivnostima koje se potiču i podržavaju u instituciji.
6. Praćenje napretka. Vrhovna revizijska institucija treba redovito pratiti napredak i ispunjenje ciljeva i plana.
7. Poticanje aktivnosti „ozelenjavanja“. Menadžment vrhovne revizijske institucije može uvesti nagrađivanje za poticanje aktivnosti „ozelenjavanja“. Nagrade mogu biti novčane i nenovčane kao na primjer kuponi ili certifikati.
8. Komunikacija s unutarnjim i vanjskim partnerima. Menadžment vrhovne revizijske institucije treba konstantno komunicirati sa svojim osobljem pa tako i sa svojim vjerovnicima kako bi se i oni mogli uskladiti sa „ozelenjavanjem“ institucije.

9. Certifikacija sustava upravljanja okolišem (EMS). Organizacije koje imaju ovaj certifikat, mogu smanjiti otpad, potrošnju energije i učinkovitije koristiti resurse, čime nadilaze minimalne zakonske zahtjeve te na taj način povećati svoju vjerodostojnost.

Prema INTOSAI WGEA (2016) neke od operativnih inicijativa su:

1. Energetska učinkovitost. Aktivnosti koje promiču energetska učinkovitost, često zahtijevaju početno ulaganje da bi se osjetile koristi u dugom roku, ali to ne znači da ta ulaganja moraju biti ogromna, već su i male promjene dovoljne kako bi se postigla veća energetska učinkovitost institucije. Mjere uštede energije mogu se postići rasvjetom u uredu, odnosno maksimalnim iskorištavanjem danjeg svjetla. Još jedan način uštede je gašenje elektroničkih uređaja kada nisu u upotrebi. Također, velike uštede se mogu postići kod zagrijavanja, ventilacije i hlađenja prostorija koje predstavljaju 40% ukupne potrošnje energije ureda.
2. Aktivnosti nabave. Radi se o nabavi proizvoda i usluga koje imaju sniženi utjecaj na okoliš. Primjerice, kupnja uređaja sa visokom energetska učinkovitošću, kupnja lokalnih proizvoda kako bi se eliminirao transport, kupnja na veliko kako bi se uštedjelo na pakiranju i dostavi, kupnja proizvoda koji se mogu reciklirati te kupnja proizvoda koji koriste obnovljivu energiju.
3. Smanjenje potrošnje prirodnih resursa. Smanjenjem potrošnje prirodnih resursa smanjenjem potrošnje papira, vode i uredskog namještaja može se znatno utjecati na ekološki otisak vrhovne revizijske institucije.
4. Smanjenje otpada. Trošak odlaganja otpada je često podcijenjen, a on može biti i financijski i ekološki. Stoga, kao prvo treba izbjegavati stvarati otpad ili ga barem minimalizirati. Nadalje, treba ponovno upotrijebiti uredsku imovinu koliko je moguće, a ako se ona ne može upotrijebiti, onda je treba reciklirati ili odložiti na najbolji ekološki način.

4.2.1. Strateški plan za održivi razvoj

Kako bi se pobliže prikazao rad vrhovnih revizijskih institucija, u ovom je poglavlju prikazan strateški plan Radne skupine za reviziju okoliša Europske organizacije vrhovnih revizijskih institucija (EUROSAI WGEA). Ovu organizaciju čine europski revizori za zaštitu okoliša koji rade u vrhovnim revizijskim institucijama. EUROSAI WGEA nastoji potaknuti suradnju vrhovnih revizijskih institucija te olakšati razmjenu znanja i iskustava o zajedničkim temama,

alatima i metodama za reviziju zaštite okoliša. To postiže ostvarivanjem glavnih strateških ciljeva koji su u skladu s ciljevima EUROSAI-a:

1. Poticanje i podržavanje profesionalne suradnje
2. Olakšavanje razmjene znanja i iskustava (EUROSAI WGEA, 2020).

EUROSAI WGEA prati globalno relevantne teme poput Agende 2030 i ciljeva održivog razvoja, klimatskih promjena i očuvanja okoliša, dok svoje aktivnosti usmjerava na regionalno relevantna pitanja revizije okoliša i nova područja rizika koja identificiraju njezini članovi. EUROSAI WGEA doprinosi ostvarivanju tih ciljeva kroz razne aktivnosti. U Tablici 3 „EUROSAI WGEA Plan aktivnosti za 2020.-2024.“ prikazane su glavne aktivnosti radne skupine za razdoblje od 2020. do 2024. godine. Strateški plan EUROSAI WGEA usvaja EUROSAI kongres i stupa na snagu na godišnjem sastanku EUROSAI WGEA iste godine kad i kongres (EUROSAI WGEA, 2020).

Tablica 3 EUROSAI WGEA Plan aktivnosti za 2020.-2024.

Aktivnost	Opis
Organiziranje sastanaka	Godišnji sastanci organiziraju se na jesen, a teme dogovara Upravni odbor na temelju povratnih informacija članova. Seminari za obuku ili drugi sastanci organiziraju se prema potrebi.
Provođenje i podrška zajedničkim revizijama	Zajedničke revizije u razdoblju 2020.-2024. uključuju: <ol style="list-style-type: none"> 1. Plastični otpad (voditelj SAI Poljska) 2. E-otpada (voditelj Europski revizorski sud) 3. Ostale revizije (koordinirane od strane dobrovoljnih SAI-a, s fokusom na ekološke ciljeve održivog razvoja)
Promicanje, korištenje i razvijanje alata za e-učenje u suradnji s dionicima	Masovni otvoreni online tečaj (MOOC) o reviziji pitanja vode (projekt vodi SAI Estonija)
Objavlivanje biltena EUROSAI WGEA	Bilten se objavljuje dva puta godišnje (sadrži informacije o završenim i tekućim aktivnostima)
Online distribuiranje informacija	Kontinuirano održavanje

Suradnja unutar INTOSAI-a	Aktivno sudjelovanje kao regija u okviru INTOSAI WGEA. Razmjena informacija i izvještavanje na sastancima INTOSAI WGEA, održavanje kontakata s regionalnim radnim skupinama.
Suradnja s vanjskim dionicima	Primjerice, pozivanje stručnjaka iz relevantnih institucija na događaje EUROSAI WGEA, konzultacije sa stručnjacima tijekom zajedničkih revizija.
Provođenje drugih zajedničkih projekata	Ostali zajednički projekti koje pokreću članovi prema interesu. npr. projekt UK NAO: Ključni rizici i jedinstvene prednosti SAI-a za reviziju zaštite okoliša

Izvor: Izrada autorice prema EUROSAI Working Group on Environmental Auditing. (2020). *EUROSAI WGEA Strategic Plan 2020-2024*. [e-publikacija], preuzeto s https://www.eurosaiwgea.org/documents/Shared%20Documents/EUROSAI%20WGEA%20Strategic%20Plan%202020-2024_GB_final.pdf

Članovi Upravnog odbora trebali bi predstavljati različite zemlje ili područja u Europi, a njihov mandat poklapa se s trajanjem strateškog razdoblja EUROSAI WGEA-e. Očekuje se da članovi Upravnog odbora aktivno sudjeluju u radu EUROSAI WGEA-e ispunjavajući barem jednu od aktivnosti EUROSAI WGEA-e tijekom svog mandata (EUROSAI WGEA, 2020).

Te aktivnosti mogu uključivati:

1. pomoć u pronalaženju i odabiru glavnih govornika za sastanke ili seminare
2. vođenje sastanaka i doprinos rezultatima sastanaka ili seminara
3. organiziranje godišnjeg sastanka ili drugih sastanaka i seminara
4. poticanje, pomaganje i preuzimanje vodstva u suradničkim aktivnostima
5. aktivno doprinošenje provedbi novih aktivnosti (EUROSAI WGEA, 2020).

4.2.2. Mjerenje učinka vrhovnih revizijskih institucija

Cilj vrhovnih revizijskih institucija je smanjenje negativnog utjecaja na okoliš, no kako bi se napredak mogao pratiti, važno ga je kvantificirati. Najvažnije mjere za procjenu utjecaja na okoliš su mjera ugljičnog otiska i mjera ekološkog otiska. Ugljični otisak odnosi se na ukupnu količinu stakleničkih plinova koje izravno ili neizravno proizvodi neka osoba, organizacija, proizvod ili događaj, a izražava se u tonama ugljikov dioksid ekvivalenta (CO₂). Obično se izračunava na godišnjoj razini. Aktivnosti koje doprinose veličini ugljičnog otiska u uredskom

okruženju uključuju, među ostalim, poslovna putovanja, korištenje sustava za grijanje i hlađenje, potrošnju električne energije, korištenje resursa poput vode i papira te upravljanje otpadom. Sve ove aktivnosti imaju izravne i neizravne posljedice na okoliš i doprinose njegovom onečišćenju (INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 2016).

Osim ugljičnog otiska, ekološki otisak predstavlja drugu ključnu mjeru utjecaja na okoliš. Ovaj koncept uključuje širi pristup jer ne mjeri samo emisiju stakleničkih plinova, već cjelokupni pritisak koji ljudske aktivnosti vrše na ekosustave. Kako se populacija povećava i potrošnja resursa raste, ključno je mjeriti sposobnost planeta da održava te zahtjeve. Ekološki otisak tako kvantificira koliko resursa čovječanstvo troši u odnosu na to koliko priroda može obnoviti u istom vremenskom razdoblju. Pomoću ekološkog otiska možemo ocijeniti koliko brzo trošimo resurse poput vode, šuma, obradivih površina i ribe u usporedbi s brzinom kojom se ti resursi mogu prirodno regenerirati. Jednostavnije rečeno, ekološki otisak predstavlja mjerenje ukupnog ekološkog pritiska koji društvo vrši na prirodu (INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 2016).

Organizacije poput poduzeća i javnih institucija, također mogu mjeriti svoj ekološki otisak kako bi bolje razumjele na koji način njihovo poslovanje utječe na okoliš. Praćenje ovih podataka omogućuje implementaciju strategija koje mogu smanjiti negativan utjecaj na okoliš (INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 2016).

4.3. Informacijski sustav za strateško planiranje i upravljanje održivim razvojem

Ministarstvo regionalnoga razvoja i fondova Europske unije uspostavilo je informacijski sustav za strateško planiranje i upravljanje razvojem, koji služi za prikupljanje, analizu i pohranu podataka o provedbi strateških planova i razvojnih projekata. Ovaj sustav omogućuje učinkovito praćenje i izvješćivanje o provedbi Nacionalne razvojne strategije. Regionalni i lokalni koordinatori te koordinatori strateškog planiranja središnjih tijela državne uprave zaduženi su za unos pokazatelja u sustav u skladu s uputama i zadanim rokovima, čime se osigurava kontinuirano praćenje i transparentnost provedbe strateških ciljeva (Državni ured za reviziju, 2021).

Ministarstvo regionalnoga razvoja i fondova Europske unije uspostavilo je Biblioteku pokazatelja kao dio informacijskog sustava za strateško planiranje i upravljanje razvojem. Ova Biblioteka sadrži preko 1.100 pokazatelja organiziranih u 17 tematskih područja, koji su odabrani za praćenje i izvješćivanje o postignućima strateških ciljeva. Svaki pokazatelj dolazi s dodatnim informacijama, uključujući definiciju, mjernu jedinicu i osnovne vrijednosti. Biblioteka omogućuje učinkovito praćenje uspješnosti u ostvarivanju ciljeva održivog razvoja te je integrirana u širi informacijski sustav za strateško planiranje (Državni ured za reviziju, 2021).

4.3.1. Značaj i uloga Nacionalnog vijeća za održivi razvoj

Vlada Republike Hrvatske osnovala je Nacionalno vijeće za održivi razvoj u siječnju 2018. godine kako bi koordinirala provedbu ciljeva održivog razvoja iz Programa održivog razvoja do 2030. Zadaće Nacionalnog vijeća za održivi razvoj uključuju predlaganje mjera i prioriteta Vladi Republike Hrvatske, praćenje i analiziranje provedbe ciljeva te organizaciju javnih konferencija kako bi se povećala svijest o važnosti održivog razvoja. Vijeće također pomaže u međunarodnoj suradnji i doprinosi aktivnostima povezanim s UN-ovim programima (Državni ured za reviziju, 2021).

Nacionalno vijeće za održivi razvoj sastoji se od ključnih predstavnika Vlade Republike Hrvatske i drugih državnih tijela, s predsjednikom Vlade kao predsjednikom Vijeća. Nacionalno vijeće za održivi razvoj ima zadatak koordinirati provedbu ciljeva Programa održivog razvoja do 2030. i može osnovati radne skupine za obavljanje tih zadataka. Iako se Vijeće trebalo sastajati barem jednom godišnje, od svog osnivanja pa do provođenja revizije 3 godine kasnije, održana je samo jedna sjednica u srpnju 2019. godine, a na njoj je usvojen Dobrovoljni nacionalni pregled (Državni ured za reviziju, 2021).

Prema dostupnoj dokumentaciji, nije jasno koliko je učinkovito Nacionalno vijeće za održivi razvoj obavljalo svoj posao, posebno u pogledu praćenja, analize i koordinacije provedbe ciljeva Programa održivog razvoja do 2030. Također, ustanovljeno je da Vijeće nije iskoristilo opciju osnivanja radnih skupina koje bi omogućile redovito i cjelovito izvršavanje tih zadataka (Državni ured za reviziju, 2021).

4.3.2. Spremnost Republike Hrvatske za implementaciju glavnih ciljeva održivog razvoja

Državni ured za reviziju proveo je reviziju učinkovitosti Spremnost Hrvatske za implementaciju ciljeva održivog razvoja iz Programa održivog razvoja do 2030. Cilj revizije bio je ocijeniti pripremljenost nadležnih institucija i tijela za provedbu tih ciljeva, uključujući donošenje potrebnih strategija, uspostavu institucionalnog okvira s jasno definiranim nadležnostima i odgovornostima, te praćenje i izvješćivanje o napretku. Revizija je obuhvatila provjeru usklađenosti strategija, nacionalnih programa i planova s ciljevima održivog razvoja te učinkovitost koordinacije među institucijama (Državni ured za reviziju, 2021).

Na temelju provedene revizije, Državni ured za reviziju utvrdio je da je Republika Hrvatska poduzela određene korake za ostvarivanje ciljeva održivog razvoja prema Programu održivog razvoja do 2030. godine, posebno u vezi s uspostavom strateškog i pravnog okvira. Iako je institucionalni okvir uspostavljen, nedostaju jasne definicije nadležnosti, uloga i odgovornosti, a procedure za suradnju među institucijama još nisu razvijene. Sukladno ovim činjenicama, Državni ured za reviziju zaključuje da su trenutne aktivnosti nadležnih tijela u pripremi za implementaciju ciljeva održivog razvoja učinkovite uz potrebna određena poboljšanja te na osnovu toga daje preporuke (Državni ured za reviziju, 2021).

Preporuke za unapređenje od Državnog ureda za reviziju (2021) uključuju:

1. Osiguranje stalne dostupnosti i ažuriranja Internetske stranice www.hrvatska2030.hr kako bi se omogućila transparentnost i javna dostupnost informacija o Nacionalnoj razvojnoj strategiji.
2. Razvijanje nacionalnog akcijskog plana za praćenje i izvještavanje o ciljevima održivog razvoja, uz koordinaciju s odgovornim tijelima za službenu statistiku.
3. Definiranje institucija koje će odgovarati za proizvodnju pokazatelja.
4. Provođenje mapiranja dostupnosti podataka potrebnih za izračunavanje pokazatelja održivog razvoja

Prema Državnom uredu za reviziju (2021), ukoliko se provedu ove preporuke, postojeći nedostaci bi trebali biti uklonjeni, a posljedica toga bilo bi poboljšanje spremnosti institucija za implementacijom ciljeva održivog razvoja prema Programu održivog razvoja do 2030. godine.

4.4. Specifičnosti revizije zaštite okoliša

Iako su sve vrste revizija važne i potrebne kako bi se osigurala transparentnost i odgovornost u upravljanju javnim resursima, revizija zaštite okoliša utječe na baš svakog pojedinca jer utječe na kvalitetu života na Zemlji. Revizija zaštite okoliša specifična je po tome što se usredotočuje na ocjenu ekoloških politika, mjera i učinaka te usklađenost s propisima i ciljevima održivog razvoja. Za razliku od ostalih vrsta revizije, revizija zaštite okoliša analizira kako aktivnosti organizacija utječu na okoliš. Ove revizije potiču transparentnost, odgovornost te održivi razvoj.

Ono po čemu se revizija zaštite okoliša ističe, može se vidjeti i kroz pozitivne utjecaje koje ona stvara. Primjerice, ove revizije poboljšavaju učinkovitost sustava upravljanja okolišem (EMS). Revizija okoliša predstavlja temelj učinkovitog sustava upravljanja okolišem, pomaže u procjeni njegove učinkovitosti te identificira nedostatke u sustavu. Nadalje, prednost revizije zaštite okoliša je osiguranje sukladnosti s propisima o zaštiti okoliša, smjernicama i standardima te vlastitim politikama zaštite okoliša. Na taj način može djelovati kao učinkovit alat za upravljanje rizicima pomažući institucijama da izbjegnu rizik od kaznenih prijava i novčanih kazni zbog potencijalnih ekoloških prekršaja. U današnjem vremenu, ekološka učinkovitost organizacije važna je stavka koja utječe na njezin ugled. Provođenje revizija okoliša pomaže u stjecanju povjerenja javnosti jer se dokazuje kako organizacija djeluje u skladu sa svojim ekološkim načelima. Osim stjecanja povjerenja javnosti, stječe i povjerenje zaposlenika te im pokazuje predanost u zaštiti okoliša. Nadalje, revizija zaštite okoliša može identificirati područja neučinkovitosti u operacijama i procesima revidiranih institucija te na taj način može smanjiti troškove i poboljšati njihovu ekološku učinkovitost, dok u isto vrijeme daje pozitivan doprinos okolišu. Redovitim isticanjem prednosti i nedostataka u upravljanju okolišem, revizija zaštite okoliša potiče stalno poboljšanje (The Institute of Chartered Accountants of India, 2012).

5. Zaključak

Vrhovne revizijske institucije, kao neovisna tijela odgovorna za nadzor nad upravljanjem javnim resursima, imaju sve važniju ulogu u modernim društvima, osobito u kontekstu održivog razvoja i zaštite okoliša. Iako postoje u nekom obliku već stoljećima, velika prekretnica u razvoju vrhovnih revizijskih institucija bilo je osnivanje Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija 1953. godine kada je održan prvi kongres na kojem su se sastale 34 vrhovne revizijske institucije. Vrhovne revizijske institucije susreću se s brojnim izazovima poput ograničenja u neovisnosti ili nedostatka kvalificiranog i iskusnog osoblja, no unatoč tome, ove institucije neprestano se razvijaju. Osim njih, razvijaju se i Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija koji propisuju na koji način se revizija obavlja.

Njihova temeljna funkcija ne ograničava se samo na financijsku reviziju, reviziju usklađenosti i reviziju učinkovitosti, već obuhvaća i ocjenu učinkovitosti, djelotvornosti i usklađenosti ekoloških politika, odnosno reviziju zaštite okoliša. Uloga vrhovnih revizijskih institucija osigurava odgovornost i transparentnost državnih tijela u pitanjima zaštite okoliša, što je ključno za postizanje ciljeva održivog razvoja.

Revizija zaštite okoliša specifičan je oblik revizije koji ima za cilj procijeniti učinkovitost državnih mjera, programa i aktivnosti usmjerenih na očuvanje okoliša. Ona ispituje koliko su strateški ciljevi u području zaštite okoliša usklađeni s provedbenim politikama, koliko su učinkovite aktivnosti nadležnih tijela te jesu li sredstva usmjerena na zaštitu okoliša pravilno korištena.

Analiza aktivnosti vrhovnih revizijskih institucija pokazuje da su te institucije sve više usmjerene na promicanje ekološke odgovornosti i transparentnosti kroz različite oblike revizije, a najčešće kroz revizije učinkovitosti zaštite okoliša. Osim aktivnosti koje su usredotočene na procjenu rada drugih organizacija, vrhovne revizijske institucije mogu poduzeti mnogo radnji i u svom poslovanju kako bi smanjile onečišćenje okoliša. Primjerice, takve radnje uključuju postizanje više energetske učinkovitosti i smanjenje otpada u uredu. Jedan od ključnih doprinosa vrhovnih revizijskih institucija je osvještavanje javnosti i zakonodavaca o potrebi za jačanjem ekološke odgovornosti te promoviranje održivih praksi unutar javnog sektora.

Važno je istaknuti da je uspjeh vrhovnih revizijskih institucija u doprinosu očuvanja okoliša u velikoj mjeri uvjetovan kvalitetom suradnje s drugim sudionicima u zaštiti okoliša, uključujući

vlade, nevladine organizacije i međunarodne organizacije. Samo kroz koordiniran pristup moguće je postignuti učinkovitu zaštitu okoliša.

Vrhovne revizijske institucije igraju ključnu ulogu u očuvanju okoliša. Njihove revizije pružaju objektivan uvid u stanje okolišnih politika, identificiraju izazove te daju preporuke koje mogu unaprijediti sustav zaštite okoliša. Time vrhovne revizijske institucije pridonose održivom upravljanju prirodnim resursima i promiču održivi razvoj. Buduće aktivnosti trebale bi biti usmjerene na jačanje institucionalnih kapaciteta vrhovnih revizijskih institucija te intenziviranje suradnje na nacionalnoj i međunarodnoj razini kako bi se osigurala učinkovita zaštita okoliša i postizanje održivih ciljeva.

Onečišćenje okoliša nemoguće je u potpunosti izbjeći. Međutim, moguće je smanjiti ga i već učinjenu štetu donekle popraviti. S obzirom na to da posljedice onečišćenja okoliša utječu na kvalitetu života svih stanovnika Zemlje, svi bi se trebali uključiti u borbu protiv onečišćenja, a posebice institucije koje mogu imati veliki doprinos budućnosti okoliša.

Popis literature

Akrap, V., Brozović, M., Klešić, I., Mamić Sačer, I., Pavić, I., Pernar, L., . . . Žager, L. (2020). *Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru*. Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu.

Črnjar, M., i Črnjar, K. (2009). *MENADŽMENT ODRŽIVOG RAZVOJA*. Rijeka: Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu u Opatiji i Sveučilišta u Rijeci; GLOSA, Rijeka.

DEAT (2004) *Environmental Auditing, Integrated Environmental Management*, Information Series 14, Department of Environmental Affairs and Tourism (DEAT), Pretoria.

Državni ured za reviziju. (2021). Izvješće o spremnosti RH za implementaciju GCOR, preuzeto s: <https://www.revizija.hr/spremnost-republike-hrvatske-za-implementaciju-ciljeva-iz-programa-odrzivog-razvoja-do-2030/1446>

Environmental Management System (b. d.), ISO 14001 standard, preuzeto 13. kolovoza 2024. s <https://www.environmentalmanagementsystem.com.au/iso-14001-standard.html>

EUROSAI Working Group on Environmental Auditing. (2020). *EUROSAI WGEA Strategic Plan 2020-2024*. [e-publikacija], preuzeto s https://www.eurosaiwgea.org/documents/Shared%20Documents/EUROSAI%20WGEA%20Strategic%20Plan%202020-2024_GB_final.pdf

Ghimire, B. J. (2023). Three Pillars of Sustainable Development: Challenges versus Achievements . *Journey for Sustainable Development and Peace Journal*, 1(02), 132–146. <https://doi.org/10.3126/jsdpj.v1i02.58266>

GRI. (2021). *GRI policymakers guide*. [e-publikacija], preuzeto s <https://www.globalreporting.org/media/nmmnwfsm/gri-policymakers-guide.pdf>

ICAI (2012.), *Guide on Environmental Audit*, New Delhi: The Institute of Chartered Accountants of India

International Monetary Fund. Fiscal Affairs Dept., International Monetary Fund. Legal Dept., and International Monetary Fund. Strategy, Policy, & Review Department. (2023). Engaging with Supreme Audit Agencies to Support Governance and Anti-Corruption Efforts. Policy Papers, preuzeto s: <https://doi.org/10.5089/9798400238017.007.A010>

INTOSAI. (2004). *INTOSAI: 50 Years (1953-2003)*. [e-publikacija], preuzeto s https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INTOSAI_Publications/Publication_50y_INTOSAI/INTOSAI_50th_Anniv_EN.pdf

INTOSAI. (2013). *60 Years INTOSAI – 50 Years General Secretariat. Transparency, Accountability, Good Governance*. [e-publikacija], preuzeto s https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INTOSAI_Publications/Publication_60y_INTOSAI/EN_Festschrift.pdf

INTOSAI. (2016). *Environmental Auditing in The Context of Financial and Compliance Audits*. [e-publikacija], preuzeto s https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/5923b3d12e69cf8a531eded1/1495512024499/ISSAI+5120+E+Endorsement+version_2016.pdf

INTOSAI. (2018). *Strengthening Supreme Audit Institutions: A guide for improving performance*. [e-publikacija], preuzeto s https://www.intosaicbc.org/wp-content/uploads/2019/08/Strengthening_SAI_s_ENG-5.pdf

INTOSAI. (2019). *INTOSAI-P 1*. [e-publikacija], preuzeto s https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/INTOSAI_P_1_en_2019.pdf

INTOSAI. (2020). *ISSAI 100: Temeljna načela revizije javnog sektora*. [e-publikacija], preuzeto s [https://www.revizija.hr/UserDocsImages/Dokumenti/ISSAI%20100%20-%20TEMELJNA%20NA%C4%8CELA%20REVIZIJE%20JAVNOG%20SEKTORA%20\(rujan%202023.\).pdf?vel=2122206](https://www.revizija.hr/UserDocsImages/Dokumenti/ISSAI%20100%20-%20TEMELJNA%20NA%C4%8CELA%20REVIZIJE%20JAVNOG%20SEKTORA%20(rujan%202023.).pdf?vel=2122206)

INTOSAI. (2021). *Classification principles for INTOSAI Professional Pronouncements*. [e-publikacija], preuzeto s <https://www.intosaifipp.org/wp-content/uploads/2021/06/Annex-1-IFPP-as-from-2020-to-GB-2.pdf>

INTOSAI. (2023). *70 YEARS INTOSAI THE CONTRIBUTIONS OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS TO GLOBAL SUSTAINABLE DEVELOPMENT*. [e-publikacija], preuzeto s https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/home_1/home_6/70_Jahre_INTOSAI_FESTSCHRIFT_BF.pdf

INTOSAI Working Group on Environmental Auditing. (2004). *Environmental Audit and Regularity Auditing*. [e-publikacija], preuzeto s https://www.environmental-auditing.org/media/2897/eng04pu_guideenvauditreg.pdf

INTOSAI Working Group on Environmental Auditing. (2004). *Sustainable Development: The Role of Supreme Audit Institutions*. [e-publikacija], preuzeto s https://wgea.org/media/2892/eng04pu_guidesusdevsairole.pdf

INTOSAI Working Group on Environmental Auditing. (2012). *Improving National Performance: Environmental Auditing Supports Better Governance and Management – Executive Summary*. [e-publikacija], preuzeto s https://www.environmental-auditing.org/media/5437/wgea_rio20_report_summary_april2012_final.pdf

INTOSAI Working Group on Environmental Auditing. (2013). *Sustainability Reporting: Concepts, Frameworks and the Role of Supreme Audit Institutions*. [e-publikacija], preuzeto s https://www.environmental-auditing.org/media/2935/2013_wgea_sustainability-reporting.pdf

INTOSAI Working Group on Environmental Auditing. (2016). *Greening SAIs*. [e-publikacija], preuzeto s https://www.environmental-auditing.org/media/5369/wgea-greening-sais_isbn-ok.pdf

INTOSAI Working Group on Environmental Auditing. (2016). *How to Increase the Quality and Impact of Environmental Audits*. [e-publikacija], preuzeto s https://www.environmental-auditing.org/media/5373/wgea_quality-and-impact_isbn-ok.pdf

INTOSAI Working Group on Environmental Auditing. (2019). *Environmental Audit and the Sustainable Development Goals: A discussion paper*. [e-publikacija], preuzeto s https://wgea.org/media/113691/21h-wgea_sdgs_18-sep-2019.pdf

INTOSAI Working Group on Environmental Auditing. (2019). *GUID 5200: Activities with an Environmental Perspective*. Den Haag: International Organization of Supreme Audit Institutions Working Group on Environmental Auditing.

INTOSAI Working Group on Environmental Auditing. (2019). *GUID 5201: Environmental Auditing in The Context of Financial and Compliance Audits*. Den Haag: International Organization of Supreme Audit Institutions Working Group on Environmental Auditing.

INTOSAI Working Group on Environmental Auditing. (2019). *GUID 5202: Sustainable Development: The Role of Supreme Audit Institutions*. Den Haag: International Organization of Supreme Audit Institutions Working Group on Environmental Auditing.

INTOSAI Working Group on Environmental Auditing. (2019). *GUID 5203: Cooperation on Audits of International Environmental Accords*. Den Haag: International Organization of Supreme Audit Institutions Working Group on Environmental Auditing.

INTOSAI Working Group on Environmental Auditing. (2021). *Environmental and climate audits on the rise*. Helsinki: International Organization of Supreme Audit Institutions Working Group on Environmental Auditing.

INTOSAI Working Group on Environmental Auditing (b. d.), Member List, preuzeto 10. kolovoza 2024. s <https://www.environmental-auditing.org/about/member-list/>

Mamić Sačer, I., Pavić, I., i Vuković, D. (2015). KOMPARATIVNA ANALIZA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA U REPUBLICI HRVATSKOJ I BOSNI I HERCEGOVINI. *Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru*, 204- 224.

NAO (2005.), *State Audit in the European Union*, 3. izd., UK: NAO

OECD (2016), *Supreme Audit Institutions and Good Governance: Oversight, Insight and Foresight*, OECD Public Governance Reviews, OECD Publishing, Paris.

Odluka o objavi okvira profesionalnih načela, standarda i smjernica Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), Narodne novine br. 66/2023 (2023.)

Roy, R. (2002). AN OVERVIEW OF AN ENVIRONMENTAL AUDIT. *CF Bulletin*, 8, 28-36.

Sachs, J. D. (2015). *The age of sustainable development*. Columbia University Press.

Smith, F. H., Retief, F. P., Roos, C., & Alberts, R. C. (2021). The evolving role of supreme auditing institutions (SAIs) towards enhancing environmental governance. *Impact Assessment and Project Appraisal*, 39(1), 67-79.

WCED (1987.), *Our common future*, Oxford: Oxford University Press.

World Bank. (2002). *Features and functions of supreme audit institutions*. [e-publikacija], preuzeto s https://documents1.worldbank.org/curated/en/293831468003328721/pdf/multi0page.pdf?_gl=1*19wi8ev*_gcl_au*MTA3NjEyODMwNC4xNzIzMTI4NTky

World Bank. (2021). *Supreme Audit Institutions Independence Index 2021 Global Synthesis Report*. [e-publikacija], preuzeto s <https://documents1.worldbank.org/curated/en/885041626769025475/pdf/Supreme-Audit-Institutions-Independence-Index-2021-Global-Synthesis-Report.pdf>

Yusoff, H.N. & Mohamed, Ahmad i Hadi, A.S. (2016). Sustainable development: What is the role of audit?, preuzeto s: https://www.researchgate.net/publication/313720127_Sustainable_development_What_is_the_role_of_audit

Zakon o državnom uredu za reviziju, Narodne novine br. 25/19 (2019.)

Zakon o zaštiti okoliša, Narodne novine br. 80/13, 153/13, 78/15, 12/18, 118/18 (2018.)

Popis tablica

Tablica 1 Struktura i sadržaj GRI standarda	25
Tablica 2 Primjeri vrsta utjecaja koji mogu proizaći iz revizija učinkovitosti zaštite okoliša..	31
Tablica 3 EUROSAI WGEA Plan aktivnosti za 2020.-2024.	38

Popis slika

Slika 1 Vrijednosti i koristi od vrhovnih revizijskih institucija	7
Slika 2 INTOSAI okvir profesionalnih objava	11
Slika 3 Članice Radne skupine za reviziju okoliša.....	18

Popis grafikona

Grafikon 1 Vrste revizija zaštite okoliša provedenih tijekom 2018.-2020.	28
---	----

Životopis

Antonia Mijalić

Datum rođenja: 30. srpnja 1999.

OBRAZOVANJE I OSPOSOBLJAVANJE

- Ekonomski fakultet Zagreb [2018./2019. – trenutačno]
 - studij: Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij
 - smjer: Računovodstvo i revizija
- Srednja škola Hvar, Izdvojena lokacija Škole u Jelsi – Opća gimnazija [2014. – 2018.]

JEZIČNE VJEŠTINE

- Materinji jezik: hrvatski
- Drugi jezici: engleski (C1)

POČASTI I NAGRADE

Organize Your Talk - Ekonomski fakultet Zagreb [17.5.2019.]

S timom osvojeno treće mjesto na studentskom natjecanju Organize Your Talk za studente prve godine čija je svrha prikazati vještine prezentiranja na engleskom jeziku.